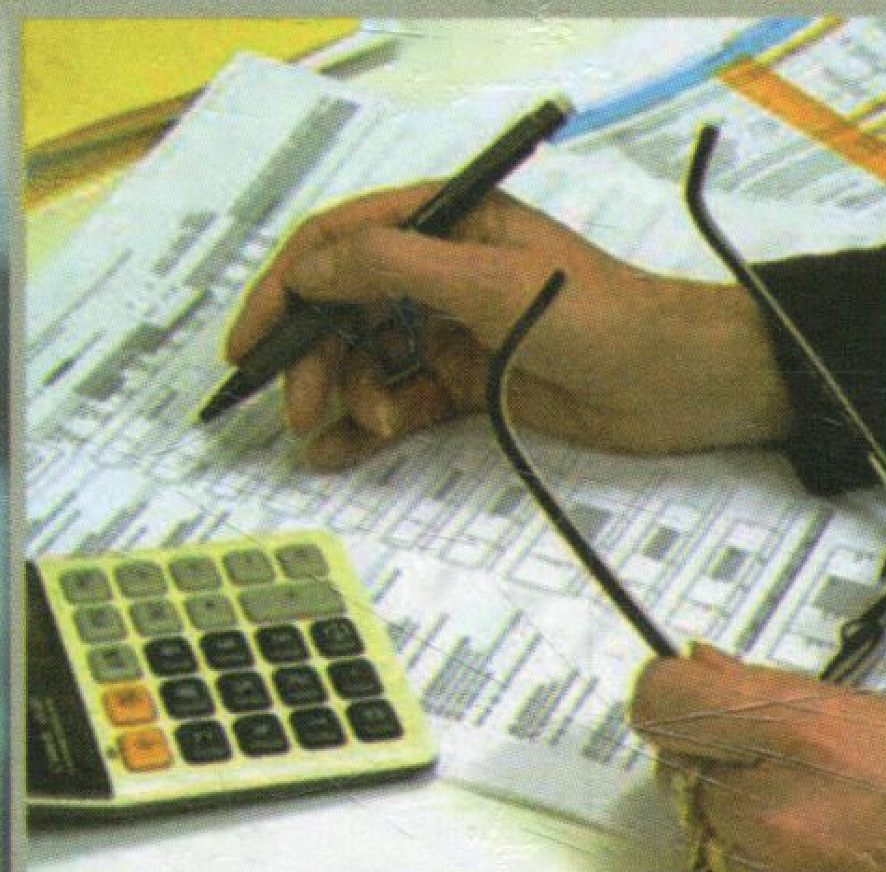
أخلاقيات مهنة المحاسبة

والتحكم المؤسسي





الأستاذ الدكتور

أحمد حلمي جمعة

أستاذ المحاسبة والتدقيق

جامعة الزيتونة الأردنية سابقاً

جامعة أم القرى



www.darsafa.net

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ
إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾

صدق الله العظيم

أخلاقيات مهنة المحاسبة

والتحكم المؤسسي

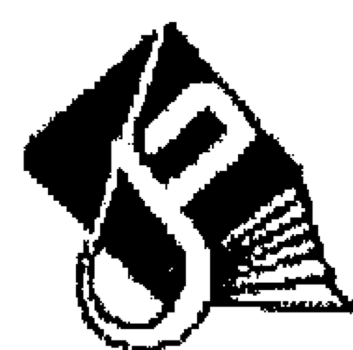
أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي

الاستاذ الدكتور

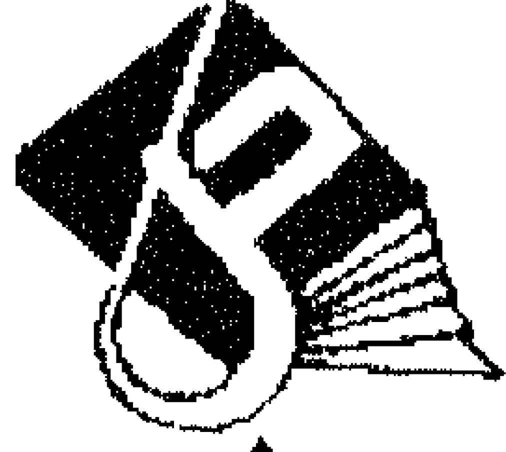
أحمد حلمي جمعة

الطبعة الأولى

2015م - 1436هـ



دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان



دار صفاء للنشر والتوزيع

رقم التصنيف :174.4

اخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي

ا.د.احمد حلمي جمعة

الواصفات: آداب المهنة// المحاسبة// قواعد السلوك

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية (2014/6/2532)

ردمك ISBN 978-9957-24-956-4

عمان ـ شارع الملك حسين

مجمع الفحيص التجاري ـ تلفاكس ـ 4612190 6 962+

هاتف ـ 4611169 6 962+ ص . ب 922762 عمان ـ 11192 الأردن

DAR SAFA Publishing - Distributing

Telefax: +962 6 4612190- Tel: + 962 6 4611169

P.O.Box: 922762 Amman 11192- Jordan

E-mail:safa@darsafa1.net

E-mail:safa@darsafa.info

www.darsafa.net

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

﴿ وَإِذَا مَآ أُنزِلَتْ سُورَةٌ نَّظَرَ بَعْضُهُمْ إِلَىٰ بَعْضٍ هَلْ يَرَىٰكُم مِّنْ أَحَدٍ ثُمَّ ٱنصَرَفُوا۟ۚ
صَرَفَ ٱللَّهُ قُلُوبَهُم بِأَنَّهُمْ قَوْمٌ لَّا يَفْقَهُونَ ﴿١٢٧﴾ لَقَدْ جَآءَكُمْ رَسُولٌ مِّنْ أَنفُسِكُمْ
عَزِيزٌ عَلَيْهِ مَا عَنِتُّمْ حَرِيصٌ عَلَيْكُم بِٱلْمُؤْمِنِينَ رَءُوفٌ رَّحِيمٌ ﴿١٢٨﴾ فَإِن تَوَلَّوْا۟
فَقُلْ حَسْبِىَ ٱللَّهُ لَآ إِلَٰهَ إِلَّا هُوَ ۖ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ ۖ وَهُوَ رَبُّ ٱلْعَرْشِ ٱلْعَظِيمِ ﴾.

صدق الله العظيم

الآيات (127 – 129) - [سورة التوبة]

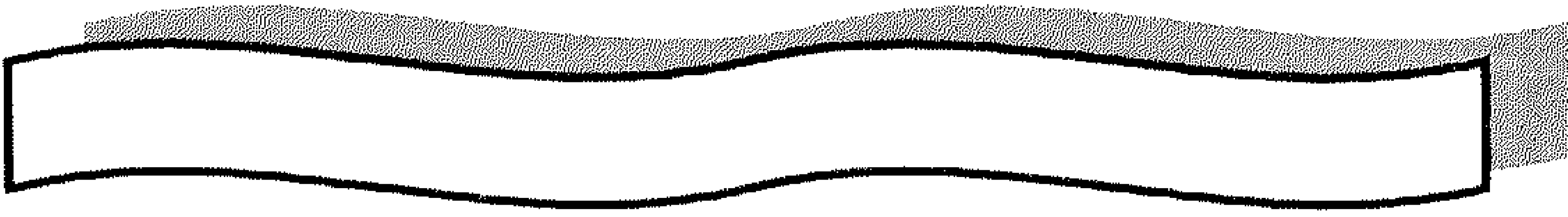
كلمة وإهداء

لا خـــير في ود أمـــريء متلـــون حلـو اللســان وقلبـه يتلـهب
يعطيـك مـن طـرف اللسـان حـلاوة ويـروغ منك كما يـروغ الثعلب
يلقـاك يحلـف أنـه بـك واثـق وإذا تـوارى عنك فهـو العقـرب
وأحـذر مصـاحبة اللئـيم فإنـه يعدي كما يعدي السليم الأجرب
وأحـذر من المظلـوم سـهما صـائباً وأعلـم بـأن دعـاءه لا يحجـب

لذلك

أهدى هذا الكتاب

الى وطني العربي الكبير



شكر وتقدير

بعد الحمد لله تعالى الذي أولاني نعمة التوفيق والسداد، والصلاة والسلام على سيدنا محمد ﷺ أشرف الخلق أجمعين وعلى آله وصحبه وسلم، أما بعد...

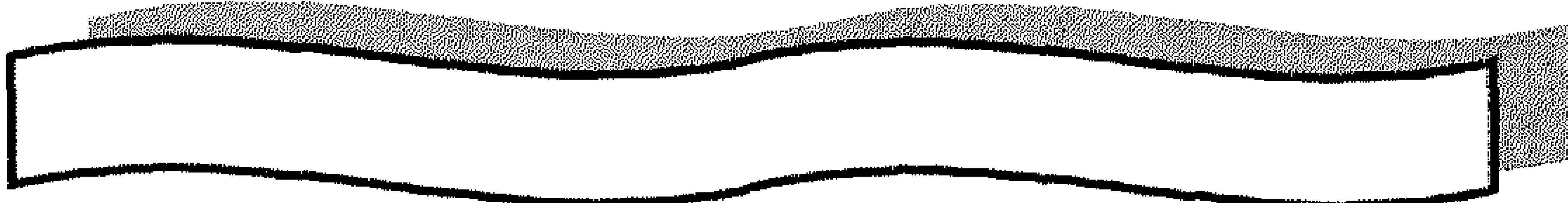
يسعدني أن أشكر جامعة الزيتونة الأردنية وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور/ رئيس الجامعة، والأستاذ الدكتور/ نائب رئيس الجامعة، والأستاذ الدكتور/ عميد الكلية، ورئيس هيئة المديرين

كما يسعدني أن أشكر المنظمات المهنية العربية وعلى رأسها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

كما يسعدني أن أهدي هذا الكتاب إلى زوجتي (إيمان) وأبنائي (عبد الرحمن ومحمد) وابنتي (رانيا) ووالدتي ووالدي رحمهما الله وأسكنه فسيح جناته.

وأخيراً كل الوفاء والتقدير لجيل الرواد وأساتذة الأجيال الذين قدموا العون بأبحاثهم وكتاباتهم عن هذا الموضوع فلهم مني أيضاً كل الشكر وجزاهم الله عني وعن طلابي والباحثين والممارسين في تطوير أخلاقيات مهنة المحاسبة خير الجزاء.

أ.د أحمد حلمي جمعة



موجز

محتويات الكتاب

محتويات الكتاب

الفصل الأول

تطور المبادئ العامة للتحكم المؤسسي

الفصل الثاني

تطور المبادئ الفرعية للتحكم المؤسسي

الفصل الثالث

تطور مبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة

الفصل الرابع

تطور قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة

الفصل الخامس

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التدقيق والمراجعة

الفصل السادس

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التأكيد الأخرى

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

﴿ سُورَةٌ أَنزَلْنَـٰهَا وَفَرَضْنَـٰهَا وَأَنزَلْنَا فِيهَآ ءَايَـٰتٍۭ بَيِّنَـٰتٍ لَّعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ ﴾

صدق الله العظيم

الآية (1) - [سورة النور]

مقدمة الكتاب

تشهد مبادئ التحكم المؤسسي (الحاكمية- الحوكمة) الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD)، إستجابة من قبل العديد من دول العالم وبورصات الأوراق العالمية والدولية والمحلية، ومع الأخذ بعين الاعتبار أن لكل مبدأ رئيسي مبادئ عامة ومبادئ فرعية، يتكون إطار تطبيق التحكم المؤسسي من المبادئ الرئيسية التالية:

* ضمان الأسس من أجل إطار تحكم فاعل.
* حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك
* المعاملة العادلة لحملة الأسهم
* دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي
* الإفصاح، والشفافية
* مسؤولية مجلس الإدارة

وعلى الرغم من أن مبادئ التحكم المؤسسي بشكل عام لا تعتبر ملزمة ولا تهدف إلى وضع قواعد مفصلة للتشريعات الوطنية، وبدلا من ذلك، فإنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح الوسائل المختلفة لتحقيق هذه الأهداف، والغرض منها هو أن تخدم كنقطة مرجعية، ويمكن استخدامها من قبل متخذي السياسات عندما يقوموا في فحص وتطوير الأطر القانونية والتشريعية للتحكم المؤسسي.

لذلك ركزت منظمة OECD على تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي في الشركات المساهمة المسجلة أو المدرجة في بورصة الأوراق المالية، ولكي تبقى مبادئ التحكم المؤسسي منافسة في عالم متغير، فقد أكدت المنظمة على أنه يجب على الشركات المساهمة تكييف وتجديد ممارساتهم للتحكم المؤسسي لكي يستطيعوا تلبية المطالب الجديدة، وإدراك وتفهم الفرص الجديدة.

بالإضافة الى ما تقدم توجد علاقة وثيقة بين مبادئ التحكم المؤسسي ومبادئ وقواعد الأخلاق القانونية والمهنية، حيث ركزت كل المبادئ الرئيسة الستة والمبادئ العامة والفرعية على المسؤوليات من ناحية وعلى أهمية وجود ميثاق أخلاقي والالتزام به من قبل الشركات ومجالس الإدارات واللجان والإدارات والموظفين والمهنيين وخاصة المدقق الخارجي، ولعل أهم ما تم التركيز عليه بالنسبة للمدقق الخارجي موضوع الاستقلالية حيث أن الهدف الرئيسي لهذه المبادئ هو تحقيق الاستقرار المالي.

لذلك منذ العقد الحالي بات العلماء والعامة من أفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الأخلاقيات المهنية وخاصة أخلاقيات مهنة المحاسبة لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي.

ولما كانت مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما هي مبينة في نظامه الداخلي، تتمثل في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية بما يصب في المصلحة العامة، وسعياً لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير الأخلاق الدولي International Ethics Standard Board (IESB) للمحاسبين المهنيين لوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين المهنيين لاستخدامها في مختلف أرجاء العالم[1].

---

(1) مع مراعاة ان قواعد السلوك الأخلاقي تحدد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، ولا يجوز ان تطبق أي هيئة عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد، لكن إذا مُنعت هيئة عضو أو شركة من الالتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بقوة قانون أو نظام ما، فإنه ينبغي ان تلتزم بكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد.

لذلك استمرارا للجهود المبذولة من المنظمات العالمية لخدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة و المساهمة في تطوير الاقتصاد ورفع مستوى الالتزام بالمعايير المهنية وزيادة التوافق في العالم العربي، وتحقيق التحسينات المستمرة في نوعية التدقيق، وتحسين الثقة في نوعية وموثوقية تقديم البيانات المالية، وتشجيع توفير معلومات ذات أداء عالية الجودة، و تعزيز أهمية الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين.

تشهد معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المهنيين (IESPAs) الصادرة بواسطة مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) العديد من التغيرات والتطورات المتلاحقة منذ عام 1991 وحتى الآن، كما أصدر مجلس معايير الأخلاق الدولي(IESBA) كتاباً خاصاً لأخلاقيات المهنة(IESPAs) إعتباراً من 1/ 4/ 2010 بعد أن كان مشمولاً ضمن معايير التدقيق والتأكيد الدولية، كما عدل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين مع الاحتفاظ بتقسيمها إلى ثلاثة أجزاء، ولمواكبة هذه التطورات العالمية لذلك كان هذا الكتاب التعليمي" وموضوعة " **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**" الذي يهدف الى:

1- إقتراح إضافة مساق جديد ضمن الخطط الدراسية للجامعات العربية- أقسام المحاسبة- يعنى بأخلاقيات المهنة.

2- بناء المهارات اللازمة، وتوفير الوقت والجهد لأعضاء مهنة المحاسبة للتعامل مع التطورات في أخلاقيات المهنة.

3- رفع مستوى قيم مهنة المحاسبة لجعلها أداة جذب واستقطاب باستمرار أعضاء ذوي مستوى رفيع.

4- رفع مستوى تقديم خدمات ذات جودة عالية من قبل جميع الأعضاء في مهنة المحاسبة.

5- تقليل أو سد الفجوة الأخلاقية بين المجتمع المالي ومهنة المحاسبة القانونية.

6- مساعدة أعضاء مهنة المحاسبة في المحافظة على مهنة ملتزمة بالأداء الجيد.

7- خدمة الطلاب وجميع أعضاء مهنة المحاسبة، وإدارات الشركات في مجالات الصناعة والتجارة والقطاع العام والقطاع غير الربحي والمجال الأكاديمي والممارسة العامة في العالم العربي والأردن خاصة.

8- مساعدة الحكومات في تشكيل إطار تشريعي فاعل والذي يزود بمرونة كافية من أجل السماح للأسواق القيام بوظيفتها بفاعلية والاستجابة لتوقعات المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تقسيم هذا الكتاب الى فصول كما يلي:

الفصل الأول: تطور المبادئ العامة للتحكم المؤسسي.

الفصل الثاني: تطور المبادئ الفرعية للتحكم المؤسسي.

الفصل الثالث: تطور مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

الفصل الرابع: تطور مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.

الفصل الخامس: موضوع تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التدقيق والمراجعة.

الفصل السادس: تطور مخاطر الإستقلالية لعمليات التأكيد الأخرى.

ونسأل الله العلي القدير أن يمثل هذا الكتاب إضافة حقيقية في مكتبة المحاسبة والتدقيق العربية، مع ترحيبي بأي نقد بناء فالكمال لله وحده، وأخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين، والله من وراء القصد...

الأستاذ الدكتور أحمد حلمي جمعة

Ahmed_gomaa61@hotmail.com

الفصل الأول

تطور المبادئ العامة للتحكم المؤسسي

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- ماهية التحكم المؤسسي
- طبيعة مبادئ التحكم المؤسسي
- المبادئ العامة للتحكم المؤسسي
- أسئلة الفصل الأول

1

الفصل الأول

تطور المبادئ العامة للتحكم المؤسسي(*)

تمهيد Perface

لقد أنشأت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ التحكم المؤسسي(1) أصلاً استجابة لطلب من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 / 4/ 1998 لتطوير مجموعة من الإرشادات ومعايير التحكم المؤسسي، وذلك بالاقتران مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذات العلاقة والقطاع الخاص.

ومنذ الاتفاق على هذه المبادئ في عام 1999، فقد كونوا الأساس أو القاعدة للخطوة التمهيدية للتحكم المؤسسي في كل من بلدان المنظمة أو البلدان خارجها على حد سواء. وإضافة لذلك فقد تم تبنيها كواحد من المعايير الأ ثنى عشر الأساسية للنظم المالية المتينة من قبل منتدى الاستقرار المالي (Financial Stability Forum).

ونتيجة ذلك، فقد كونوا الأساس أو القاعدة لمكونات التحكم المؤسسي لتقارير البنك الدولي (World Bank) وصندوق النقد الدولي

---

* See:

- OECD, (2004), OECD Principles of Corporate Governance 2004, Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd/daf/corporate/principles, OECD Publications, France.
- OECD, (1999), OECD Principles of Corporate Governance 1999, Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd/daf/corporate/principles, OECD Publications, France.

(1) يترجم المصطلح الإنجليزي Corporate Governance في اللغة العربية الى الحوكمة – الحاكمية- الحكم الرشيد، والتحكم المؤسسي– الرقابة المؤسسية، لذلك تعتبر كل هذه المصطلحات أينما وردت في هذا الكتاب مترادفات.

(International Monetary Fund) حول ملاحظة ومراقبة المعايير والقوانين (Reports on the Observance of Standards and Codes)، ولقد وافق مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في اجتماعه عام 2002 بإجراء مسح للتطورات في بلدان المنظمة وتقييم مبادئ التحكم المؤسسي على ضوء التطورات التي حصلت عليها.

وقد عهدت المهمة إلى المجموعة التوجيهية (Steering Group) في المنظمة حول التحكم المؤسسي والتي تتألف من ممثلين عن الشركات من البلدان الداخلة في المنظمة إضافة إلى البنك الدولي، وبنك التسويات العالمية (Bank for International Settlement) وصندوق النقد الدولي بصفتهم مراقبين على المجموعة.

ونتيجة الاستشارات والمشاركات مع العديد من الأطراف المعنية والندوات التي عقدت في روسيا واسيا وجنوب شرق أوروبا ودول أمريكا اللاتينية بالتعاون مع البنك الدولي وبلدان أخرى ليست أعضاء في المنظمة تم وضع مسودة نسخة لمبادئ التحكم المؤسسي على الموقع الإلكتروني للمنظمة لتلقي تعليقات الجمهور عليها والتي نتج عنها ردود كثيرة، وكانت النتيجة ضرورة إعادة النظر في مبادئ التحكم المؤسسي الصادرة عام 1999 لكي تأخذ بعين الاعتبار الاهتمامات والتطورات الجديدة.

وقد بنيت المبادئ المعدلة في الوثيقة على نطاق واسع من الخبرة ليست فقط من بلدان المنظمة ولكن أيضاً من خبرة بلدان غير مشمولة في بلدان المنظمة، ولقد كان القصد من وجود مبادئ للتحكم المؤسسي مساعدة حكومات دول المنظمة والدول الأخرى في جهودهم المتعلقة بتقييم وتحسين الأمور القانونية والمؤسسية والإطار التشريعي للتحكم المؤسسي في بلدانهم، وكذلك من أجل تزويد توجيهات واقتراحات للأسواق المالية، والمستثمرين، والشركات المساهمة وغيرها من الجهات التي لديها دور في عملية تطوير تحكم مؤسسي جيد، كما ركزت المعايير على الشركات المساهمة المتداولة أسهمها في الأسواق المالية.

ماهية التحكم المؤسسي The Concept of Corporate Governance

تجدر - بادئ ذي بدء- الإشارة إلي أن مصطلح التحكم المؤسسي ليس بجديد علي مهنة المحاسبة، حيث أنه يرتبط ارتباط وثيق بنظام أو هيكل الرقابة الداخلية ويعتبر مرحلة من مراحل تطور هذا النظام، وأن معهد المدققين الداخلين(IIA) أول من أهتم بهذا المصطلح حيث أشار Howard J. Johnson في مقال بعنوان: Corporate accountability and risk الي الأتي:

" The Institute of Internal Auditors believes that an organization is best served by a fully resourced and professionally competent internal auditing staff that provides the value-added services that are critical today to the efficient and effective management of an organization ".

ويؤكد Howard J. Johnson أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عندما شكل لجنة حماية التنظيمات الإدارية The Committee of Sponsoring Organization (COSO) المعروفة بإسم لجنة Treadway قد دعمت وجهة نظر معهد المدققين الداخليين حيث أن الدراسة التي قامت بها اللجنة في الفترة من 1987-1997 بشأن التقرير المالي الاحتيالي في المنظمات العامة الأمريكية أشار الي أن الغش الذي يحدث في المنظمات يرجع الي نقص:

1- فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.

2- فعالية وظيفة التدقيق الداخلي(الاستقلال).

3- قوة استقلال مجلس الإدارة.

كما عرفت اللجنة الرقابة الداخلية بأنها: عملية مؤثرة تؤدي بواسطة مجلس لإدارة المنظمة، والإدارة، وجميع الأفراد مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن إنجاز الأهداف التالية:

* رقابة العمليات: المرتبطة بكفاءة وفعالية استخدام موارد المنظمة.
* رقابة التقارير المالية: المرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات مالية المنشورة.
* رقابة الإذعان: المرتبطة بإذعان المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة.

كما حددت اللجنة خمسة مكونات للرقابة الداخلية تشمل:

* بيئة الرقابة(التدقيق الداخلي).
* تقييم المخاطر.
* الاتصالات والمعلومات.
* أنشطة الرقابة
* المراقبة.

ومما لاشك فيه أن هذا الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي وضعته اللجنة يهدف الي وضع ضوابط لمنع واكتشاف أي مخالفات أو تجاوزات في العمليات عند ممارسة النشاط أي التحقق من تأكيدات الإدارة من حيث الوجود أو الحدوث، والاكتمال، والحقوق والالتزامات، والتقييم أو التخصيص، والعرض والإفصاح من أجل زيادة درجة الثقة في البيانات المالية المنشورة والتي تسبب ما يطلق عليه مخاطر النشاط والتي تقسم الي ثلاث أنواع رئيسية وهي*:

- المخاطر الجوهرية(الحتمية).
- مخاطر الرقابة.
- مخاطر الاكتشاف.

وعليه أشار رئيس تحرير مجلة Tone at the top الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في 2/ 2002 بشأن : The lessons that lie beneath إلي أن الخطر يعد مفتاح قيادة أنشطة المنظمة As the key driver of organizational activity،

* للمزيد من التفاصيل عن هذه المخاطر يرجي زيارة www.nacdonline.org.

وأن التحكم المؤسسي يعتبر استجابة إستراتيجية للمنظمة للخطر...
.Is the organization's strategic response to risk

بينما يشير Arther Levitt رئيس لجنة بورصة الأوراق المالية SEC على أهمية التحكم المؤسسي، حيث أشار إلي أن التحكم المؤسسي هو مفهوم واسع المجال يستخدمه المشرعون والمستثمرون والمحاسبون وأعضاء مجلس الإدارة. ويعرفة بأنه مجموعة من العمليات التي لا غنى عنها لتحقيق الفعالية السوقية أي أن التحكم المؤسسي هو "همزة الوصل بين إدارة المنظمة ومديريها وبين نظام التقارير المالية فيها".

وقد أشار Arther Levitt إلي أن التحكم المؤسسي الذي لا يعمل على تشجيع ثقافة من الإشراف القوي المستقل إنما يعمل على تهديد بقاء المنظمة في المستقبل.

ومما لا شك فيه أن اهتمام Arther Levitt بالتحكم المؤسسي وتعريفه له يعكس على نحو واضح مركزه التشريعي واهتمامه البالغ بالتقارير المالية.

وقد عرف الكتاب Monks and Minow[19] التحكم المؤسسي بأنه "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المنظمة". وقد حدد الكابتان أهم الأطراف والمشاركين(حملة الأسهم والإدارة ومجلس الإدارة).

وقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD[20] تعريف متطور للتحكم المؤسسي أشارت فيه الي أنه:

"يشتمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة المنظمة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم بها وغير ذلك من أصحاب المصالح.ويحدد التحكم المؤسسي كذلك الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المنظمة وطرق تحقيق تلك الأهداف، والرقابة على الأداء. وينبغي أن يقدم التحكم المؤسسي الجيد حوافز مناسبة للإدارة لتحقيق الأهداف التي تحقق بدورها صالح المنظمة وحملة الأسهم وتسهل من عملية المراقبة".

ونعتقد أن التعريف السابق أكثر شمولاً حيث يتضمن المفاهيم ، الأهداف والحوافز والرقابة والمراقبة؛ كما يلاحظ أيضاً أن مبادئ التحكم المؤسسي وأنشطة التدقيق الداخلي يمكن تطبيقها على المنظمات الهادفة وغير الهادفة للربح،

فالمواطنون -على سبيل المثال- يرغبون في حكم فعال من جانب ممثليهم. وتسعى المنظمات غير الهادفة للربح إلى حكم أكثر فعالية على اقتناء واستخدام الموارد المتاحة لها لتحقيق الحاجات الخاصة بالمجتمع.

بالإضافة الى ما تقدم يعرف معهد المدققين الداخليين IIA التحكم المؤسسي بأنه:

"عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف علي المخاطر وإداراتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد علي كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي الي المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وحفظ قيم المنظمة مع الأخذ في الاعتبار أن أداء أنشطة التحكم المؤسسي يكون مسؤولية أصحاب المصالح في المنظمة لتحقيق فعالية الوكالة Stewardship".

ويشير التعريف السابق الي أن تحديد أصحاب المصالح ووسائل المراقبة والرقابة علي المنظمة ينجز بشكل متبادل أهداف المنظمة الي حد كبير.

ويري رئيس البنك الدولي J. Wolfensohn أن فكرة التحكم المؤسسي تدور حول العدالة، والشفافية، ومحاسبة المسؤولية.

بينما يري Shleifer and Vishny أن التحكم المؤسسي عبارة عن الطرق التي يتناولها مقدمي الأموال للمنظمات حتى يضمنوا بأنفسهم الحصول علي عائد مناسب علي استثماراتهم.

وفي مقال منشور في Financial Times 1997 يري المحرر أن التحكم المؤسسي يمكن تعريفة علي نحو ضيق بأنه العلاقات بين المنظمة والمساهمين فيها وعلي نحو واسع العلاقات مع المجتمع.

ويري H .Mathiesen 2002 أن التحكم المؤسسي حقل من حقول الاقتصاد يبحث في تأمين أو تحضير إدارة كفؤه للمنظمات بواسطة استخدام آليات الحوافز – مثل – العقود، التصميمات التنظيمية والتشريعات. هذه الحوافز غالبا تحدد السؤال عن تحسين الأداء المالي- علي سبيل المثال- كيف يضمن ملاك المنظمة أن إدارة المنظمة سوف تفي بمعدل عائد مناسب في ظل المنافسة.

من العرض المتقدم يتضح أن موضوع التحكم المؤسسي نجح في جذب اهتمام كبير من أفراد ومنظمات المجتمع لأنه يعد ظاهره هامة لسلامة الاقتصاد والمنظمات والمجتمع عامة، ولكن يوجد فقر في وضع تعريف محدد لأن التحكم المؤسسي من الممكن أن يغطي أكثر من مجال اقتصادي مميز وهذا أدى الي العديد من التعريفات المختلفة بحيث تعكس مجالات اهتمام كل منهم وبالتالي توجد صعوبة في تفضيل تعريف علي أخر.

وتأسيسا علي ما تقدم يمكن تعريف التحكم المؤسسي بأنه عبارة عن:

" نظام للإدارة والرقابة تتبناه منظمات الأعمال بحيث يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بهدف تحسين الأداء المالي والحفاظ علي السمعة الاقتصادية للمنظمة عند اتخاذ القرارات لخدمة المساهمين، وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة".

ومن المفهوم السابق يمكن صياغة إطار متكامل لأنشطة Activities التحكم المؤسسي وأهدافه Goals والمستفيدون منه Beneficiaries والمشاركون فيه Participants ومبادئه التي يجب مراعاتها كما يلي:

أولا: أنشطة التحكم المؤسسي وتشمل:

1- إدارة ومراقبة المخاطر.

2- تأكيد أنظمة الرقابة الداخلية.

ثانياً: أهداف نظام التحكم المؤسسي وتشمل:

1- تحسين الأداء المالي للمنظمة.

2- الحفاظ علي السمعة الاقتصادية للمنظمة من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية.

ثالثاً: المستفيدون من التحكم المؤسسي وهم:

المساهمين.

المستثمرون.

المدينون.

الموردون.

الموظفين والعمال.

المساهمين الجدد.

المجتمع بصفة عامة.

رابعاً: الأطراف المشاركة الخاضعة للمساءلة المحاسبية Accountability أمام أصحاب المصالح Stakeholders هم:

1- مجلس الإدارة.

2- الجان المنبثقة عن مجلس الإدارة (لجنة التدقيق).

3- الإدارة العليا.

4- إدارة التدقيق الداخلي.

5- التدقيق الخارجي.

6- المشرعين.

7- النقابات أو الجمعيات المهنية.

خامساً : مبادئ نظام التحكم المؤسسي وهي[26]:

أ- المبادئ العامة وتشمل:

أ/ 1- العدالة.

أ/ 2- الأمانة.

أ/ 3- الشفافية.

أ/ 4- الاستقلال.

أ/ 5- المساءلة.

ب- المبادئ التطبيقية:

1- التفاعل الفعال بين الأطراف المختلفة السابق ذكرها.

2- حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح من قبل مجلس الإدارة.

3- تحديد المناطق الرئيسية لمسؤوليات مجلس الإدارة (المراقبة المالية والإشراف علي إستراتيجية المنظمة ومراقبة المخاطر وأنظمة الرقابة) بالإضافة الي الاستخدام السليم للحذر عند مقابلة هذه المسؤوليات.

4- الحفاظ علي الاستقلال.

5- المحافظة علي الكفاءة المهنية.

6- الاجتماعات والمعلومات لتقييم وأداء الواجبات.

7- القيادة (الفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للمنظمة).

8- الإفصاح بحيث يعكس أنشطة مجلس الإدارة والعمليات التجارية بشفافية وفي الوقت المناسب.

9- استقلال لجنة التدقيق.

10- الحفاظ علي وظيفة التدقيق الداخلي كل الوقت وتبعيتها للجنة التدقيق.

طبيعة مبادئ التحكم المؤسسي The Nature of Corporate Governance

بشكل عام لا تعتبر مبادئ التحكم المؤسسي ملزمة ولا تهدف إلى وضع قواعد مفصلة للتشريعات الوطنية، وبدلا من ذلك، فإنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح الوسائل المختلفة لتحقيق هذه الأهداف، والغرض منها هو أن تخدم كنقطة

مرجعية، ويمكن استخدامها من قبل متخذي السياسات عندما يقوموا في فحص وتطوير الأطر القانونية والتشريعية للتحكم المؤسسي.

ومن أجل أن تعكس ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية، وأيضا من قبل المشاركين في السوق في الوقت الذي يقومون فيه بتطوير ممارستهم الخاصة، لذلك تعتبر هذه المبادئ تطويرية في طبيعتها، كما يجب مراجعتها في ضوء التغيرات الهامة في الظروف المستجدة.

ولكي تبقى مبادئ التحكم المؤسسي منافسة في عالم متغير، يجب على الشركات المساهمة تكييف وتجديد ممارساتهم للتحكم المؤسسي لكي يستطيعوا تلبية المطالب الجديدة، وإدراك وتفهم الفرص الجديدة.

وبالمثل، فإن الحكومات لديها مسؤولية هامة لتشكيل إطار تشريعي فاعل والذي يزود مرونة كافية من أجل السماح للأسواق القيام بوظيفتها بفاعلية والاستجابة لتوقعات المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، ويترك الأمر للحكومات والمشاركين في السوق التقرير عن الكيفية التي سيمارسون بها هذه المبادئ من أجل تطوير أطرهم بالنسبة للتحكم المؤسسي آخذين بعين الاعتبار التكلفة والمنفعة للنظام.

لذلك تتناول الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 2004 مبادئ التحكم المؤسسي والتعليقات التفسيرية والتى يقصد منها مساعدة القراء لتفهم عقلانية هذه المبادئ[1].

---

(1) منذ عام 1992 قامت العديد من دول العالم بأصدر دليل أومباديء للحاكمية المؤسسية، وكانت فى المقدمة دول أوربا ومنها بريطانيا من خلال تقرير Cadbury الصادر فى 1992/12/1 بعنوان الجوانب المالية فى الحاكمية المؤسسية، ثم تقريرGreenbury فى 1995/7/15، وتقرير Hampel فى 1998/1، وأخيرا الدليل العملي للحاكمية المؤسسية فى 2004/8/24، وكذلك النمسا فى 2002/9، وبلجيكا أصدرت أول دليل فى 1998/1، وأصدرت أخر دليل 2004/12/9، وكذلك قبرص2003، وجمهورية التشيك 2004، والدانمارك، وفنلندا، وألمانيا 2003، وفرنسا 2004، واليونان 2001، والمجر 2002،

المبادئ العامة للتحكم المؤسسي General Principles of Corporate Governance

لقد تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 خمسة مبادئ عامة للتحكم المؤسسي، بينما تضمنت الورقة الصادرة عام 2004 ستة مبادئ للتحكم المؤسسي Principles of Corporate Governance ، وفيما يلي عرض للمبادئ العامة للتحكم المؤسسي كما يلي:

المبدأ الأول: ضمان الأسس من أجل إطار تحكم فاعل

Ensuring the Basis for an Effective Governance Framework

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يعزز ويشجع إطار التحكم المؤسسي الشفافية والكفاءة للأسواق المالية، وأن يكون هذا الإطار متسقا مع أحكام القانون، ويبين بوضوح توزيع المسؤوليات بين المشرفين المختلفين والجهات التنظيمية المسؤولة عن تطبيق القوانين ، مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

1/1 يجب على إطار التحكم المؤسسي أن يتطور من وجهة نظر أثره على الأداء الاقتصادي ككل، وتكامل السوق، والحوافز التي يوفرها للمشاركين في السوق، وتعزيز شفافية وكفاءة الأسواق المالية.

= ايسلندا 2004، وايرلندا 1999، وايطاليا 2004، وليتوانيا ومقدونيا 2003، والنرويج 2004، ومالطا 2001، نيوزيلندا 2004، بولندا 2004، البرتغال 2003، رومانيا 2000، روسيا 2002، وأسبانيا 2004، وسلوفنيا 2004، وسلوفيكيا 2002، والسويد 2004، وهولندا 2004، واخيرا تركيا 2003، ومن دول الأسيوية الفلبين 2000، وتايوان 2002، وتايلند 2002، وكوريا الجنوبية 2002، سنغافورة 2004، الباكستان 2002، اليابان 2004، والهند 2000، واندونسيا 2001، وهونج كونج 2004، والصين 2001، وبنجلاديش 2004، والأردن 2004، جاميكا 2005؛ ومن أمريكا الشمالية والجنوبية، البرازيل 2004، وكندا 2004، المكسيك 1999، بيرو 2002، وأمريكا 2004، وكذلك أستراليا من خلال تقرير Bosch عام 1995، وحتي أصدار مباديء الحاكمية المؤسسية الجيدة، وتوصيات لأفضل تطبيق فى 3/ 2003، ومن أفريقيا جنوب أفريقيا 2002، كينيا 2002، ومصر 2005.

1/ 2 يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريع القضائي والتي تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي متسقة مع أحكام القانون، وتتصف بالشفافية، وموضع التنفيذ.

1/ 3 يجب أن يكون توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة المختلفة في التنظيم موزعة بشكل واضح وتضمن خدمة مصالح الجمهور.

1/ 4 يجب أن يكون لدى السلطات الإشرافية والتنظيمية والمسئولة عن تطبيق القانون السلطة والموارد لتلبية واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي، ويجب أن تكون أحكامهم في الوقت المناسب وشفافة ومفسرة بشكل تام.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

The Rights of Sharehholders and Key Ownership Functions

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يحمي إطار التحكم المؤسسي ويسهل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم وفقا للمبادئ العامة التالية:

2/ 1 يجب أن تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في الآتي:

2/ 1/ 1 طرق آمنة ومضمونة لتسجيل الملكية.

2/ 1/ 2 نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

2/ 1/ 3 الحصول على معلومات هامة وملائمة بالنسبة للشركة المساهمة على أسس منتظمة (دورية) وبالتوقيت الجيد.

2/ 1/ 4 المشاركة والتصويت في اجتماع الجمعية العمومية.

2/ 1/ 5 انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة.

2/ 1/ 6 المشاركة في أرباح الشركة.

2/ 2 يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات المؤسسية الجوهرية، وإبلاغهم بشكل كافٍ عنها، مثل:

2/ 2/ 1 ملحقات للقانون أو النظام الأساسي أو بنود المواد التأسيسية أو الدمج، وغيرها من الوثائق المتعلقة بممارسة السلطة المشابهة للشركة.

2/ 2/ 2 إصدار أسهم جديدة.

2/ 2/ 3 العمليات الاستثنائية بما في ذلك تحويل كل الأصول أو جزء كبير منها، والتي ينتج عنها بيع الشركة.

2/ 3 يجب أن يمنح المساهمين الفرصة للمشاركة بشكل فاعل والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة، كما يجب أن يكونوا مطلعين بالأحكام بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم الاجتماعات العامة للمساهمين.

2/ 3/ 1 يجب أن يزود المساهمين بمعلومات كافية وفي الوقت المناسب حول تاريخ ومكان وأجندة الاجتماعات العمومية، وكذلك المعلومات الكاملة وبالتوقيت المناسب بخصوص المواضيع المراد التصديق عليها في الاجتماع.

2/ 3/ 2 يجب أن يكون للمساهمين الفرصة لطرح الأسئلة على مجلس الإدارة، بما في ذلك أسئلة تتعلق بالتدقيق الخارجي السنوي، واقتراح مناقشة بنود على أجندة الاجتماعات العمومية، واقتراح قرارات خاضعة لقيود معقولة.

2/ 3/ 3 يجب تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين في قرارات التحكم المؤسسي الرئيسية، مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كما يجب أن يكون المساهمين قادرين على جعل وجهة نظرهم أو آرائهم معروفة بخصوص سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، كما يجب أن تكون خطط المكافآت لكل من أعضاء مجلس الإدارة والموظفين خاضعة لموافقة المساهمين.

2/ 3/ 4 يجب أن يكون المساهمين قادرين على التصويت شخصياً أو غيابياً (بالإنابة)، كما يجب إعطاء وزن متساوٍ للأصوات سواء كانت شخصية أم بالإنابة. كما توصي المبادئ بان التصويت بالوكالة مقبول عموماً.

2/ 4 يجب الإفصاح عن هياكل رأس المال والترتيبات التي تساعد مساهمين محددين في الحصول على درجة سيطرة لا تخضع للنسبة والتناسب لحقوق ملكيتهم (لا تتناسب مع حقوق ملكيتهم في الشركة).

2/ 5 يجب السماح للأسواق المالية من اجل الرقابة على الشركات أن تعمل بأسلوب كفؤ وشفاف كما يلي:

2/ 5/ 1 يجب أن تبين بوضوح والإفصاح عن القواعد والأحكام والإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية والعمليات غير العادية (الاستثنائية مثل دمج الشركات) وبيع أجزاء أساسية من أصول الشركة والإفصاح عنها، وذلك حتى يتمكن المستثمرين والأسواق المالية من تفهم حقوقهم والحق بالمطالبة بها. كما يجب أن تحدث العمليات وفق أسعار شفافة وبموجب ظروف وأحوال عادلة والتي تحمي حقوق جميع المساهمين حسب نوعهم.

2/ 5/ 2 يجب عدم استخدام طرق ووسائل ضد حالات الاستيلاء كحجاب واقي للإدارة ومجلس الإدارة ضد المساءلة (ضد تولي السلطة في حجب المسؤولية (المساءلة) عن الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة).

2/ 6 يجب تسهيل ممارسة حقوق الملكية لجميع المساهمين، بما في ذلك المستثمر المؤسسي كما يلي:

2/ 6/ 1 يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفوا ضمن حدودهم كوكلاء (يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم) الإفصاح عن التحكم المؤسسي الشاملة وسياسات التصويت (سياساتهم الانتخابية) بخصوص استثماراتهم، بما في ذلك الإجراءات المتبعة التي لديهم من اجل التقرير عن استخدام حقوقهم في التصويت.

2/ 6/ 2 يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم الإفصاح عن معالجتهم للتضارب الهام في المصالح والتي

يمكن أن تؤثر على ممارسة الحقوق الرئيسية للملكية بالنسبة لاستثماراتهم.

2/ 7 يجب السماح للمساهمين وبما في ذلك حملة الأسهم المؤسسين بالتشاور مع بعضهم البعض حول مواضيع تتعلق بالحقوق الأساسية للمساهمين كما عرفت في مبادئ التحكم المؤسسي ، والخاضعة للاستثناءات لمنع سوء الاستخدام.

المبدأ الثالث: المعاملة العادلة لحملة الأسهم

The Equitable Treatment of Shareholders

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي المعاملة العادلة لجميع المساهمين بما في ذلك أقلية المساهمين، والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تعطى الفرصة لجميع المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أية انتهاكات لحقوقهم مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

3/ 1 يجب معاملة جميع المساهمين من نفس النوع والإصدار بالتساوي من خلال الأتي:

3/ 1/ 1 إن كل سلسلة إصدار لأي نوع من الأسهم يجب أن تحمل نفس الحقوق، وأن جميع المساهمين يجب أن يكونوا قادرين على الحصول على المعلومات حول الحقوق الملحقة بجميع سلاسل وأنواع الأسهم قبل الشراء. وأن أي تغيرات في حقوق التصويت يجب أن تكون مرتبطة بموافقة بتلك الأنواع من الأسهم التي تتأثر بشكل سلبي.

3/ 1/ 2 يجب حماية أقلية المساهمين من أية أعمال تنتج عن سوء استعمال السلطة أو الحق من قبل المساهمين المسيطرين، أو أي أعمال لصالحهم سواء كان تمثيلهم بشكل مباشر أو غير مباشر، وأن يكون لديهم الوسائل الفاعلة لتعويضهم.

3/ 1/ 3 يجب أن توزع الأصوات من قبل القيمين أو المرشحين بأسلوب يتفق عليه مع المالك المستفيد للأسهم.

3/ 1/ 4 يجب إزالة أية عوائق لعملية التصويت عبر الحدود.

3/ 1/ 5 يجب أن تسمح العمليات والإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العمومية للمساهمين للمعاملة العادلة لجميع المساهمين، كما يجب ألا تجعل هذه العمليات والإجراءات صعبة وبدرجة غير ملائمة، أو أن تكون عملية توزيع الأصوات مكلفة.

3/ 2 يجب منع التعاملات الداخلية وسوء استخدام المعاملات الشخصية.

3/ 3 يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسين الإفصاح والكشف للمجلس فيما إذا كان لديهم بشكل مباشر أو غير مباشر أو بالنيابة عن طرف ثالث مصلحة هامة في أي عملية أو مسألة تؤثر على الشركة بشكل مباشر.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

The Role of Stakeholders in Corporate Governance

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يأخذ إطار التحكم المؤسسي بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو من خلال اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين الشركات المساهمة وأصحاب المصالح؛ وذلك من أجل تحديد الثروة وزيادتها، والوظائف، والإبقاء على مشاريع مستقرة (سليمة) ماليا مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

4/ 1 يجب احترام حقوق أصحاب المصالح والتي نصت عليها القوانين أو التي جاءت نتيجة اتفاقيات متبادلة.

4/ 2 يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض فاعل في حالة انتهاك حقوقهم حيث أن مصالح أصحاب المصالح محمية قانونا.

4/ 3 يجب السماح بإنشاء، وتطوير آليات تعزيز وزيادة أداء مشاركة الموظفين.

4/ 4 يجب أن يكون لديهم حرية الحصول على معلومات ملائمة وذات علاقة، وكافية، وموثوق بها على أساس منتظم، وفي الوقت المناسب حيث أن أصحاب المصالح يشاركون في عملية التحكم المؤسسي

4/ 5 يجب على أصحاب المصالح بما في ذلك الموظفين الإفراد والجهات التي تمثلهم

أن يكونوا قادرين على إيصال اهتمامهم حول الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية إلى مجلس الإدارة بحرية، كما يجب أن لا تتعرض حقوقهم للخطر نتيجة قيامهم بهذا العمل.

4/ 6 يجب أن يلحق بإطار التحكم المؤسسي إطار فاعل وكفء للعجز عن وفاء الديون (الإفلاس)، وتنفيذ فاعل وملزم لحقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية Disclosure and Transparency

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي أن إفصاحا صحيحا وبالوقت المناسب قد تم على جميع الأمور الهامة والجوهرية بالنسبة للشركة المساهمة، بما في ذلك الوضع المالي، والأداء، وحقوق الملكية، مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

5/ 1 يجب أن يشمل الإفصاح على المعلومات الهامة والجوهرية ولكن غير محصور بها وهي:

5/ 1/ 1 النتائج المالية والتشغيلية للشركة.

5/ 1/ 2 أهداف الشركة.

5/ 1/ 3 المساهمين الرئيسين (الملكية الرئيسية للأسهم) وحقوق التصويت.

5/ 1/ 4 سياسة المكافآت والتعويضات لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين (المديرين في الإدارة العليا)، ومعلومات حول أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، وأي إدارات أخرى للشركة، وما إذا كانوا يعتبروا كمستقلين من قبل المجلس.

5/ 1/ 5 العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.

5/ 1/ 6 عوامل المخاطر المتوقع حدوثها.

5/ 1/ 7 مواضيع تتعلق بالموظفين وأصحاب المصالح الآخرين.

5/ 1/ 8 هياكل وسياسات التحكم، وبشكل خاص محتوى أي قاعدة أو سياسة للتحكم المؤسسي، والطريقة التي تطبق بها.

5/ 2 يجب أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا لمعايير محاسبية ومالية عالية الجودة، والإفصاح المالي وغير المالي.

5/ 3 يجب القيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق حسابات قانوني مستقل، وكفء، ومؤهل؛ من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي إلى مجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم والبيانات المالية تمثل بعدالة المركز المالي وأداء الشركة بالنسبة لجميع النواحي المادية.

5/ 4 يجب أن يكون المدققين الخارجيين مسئولين وعرضه للمساءلة من قبل المساهمين، ومسئولين أمام الشركة لممارسة العناية المهنية عند قيامهم بعملية التدقيق.

5/ 5 يجب أن تقدم قنوات نشر المعلومات ذات الصلة والعلاقة لمستخدميها بشكل متساو وبالوقت المناسب، وبكلفة كفؤة في الحصول عليها.

5/ 6 يجب أن يتضمن إطار التحكم المؤسسي ملحق به أسلوب فاعل يعزز توفير التحليل، أو نصيحة المحللين، والسماسرة ووكالات التخمين (التصنيف) والتقدير وغيرها بما لها صلة وعلاقة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين، بعيدا عن التضارب المادي في المصالح والذي يمكن أن يعرض ويؤثر على صحة وسلامة التحليل أو النصيحة للخطر.

المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة The Responsibilities of the Board

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي التوجه الإستراتيجي للشركة، والمراقبة الفاعلة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، ومسؤولية المجلس نحو الشركة والمساهمين فيها مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

6/ 1 يجب أن يتصرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس الإطلاع التام، وبإخلاص جيد وحسن نية، مع الاجتهاد والعناية؛ وذلك لتحقيق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

6/ 2 يجب على المجلس معاملة المساهمين بعدالة عند إتخاذ القرارات حيث أن قرارات المجلس يمكن أن تؤثر بشكل مختلف بالنسبة للمجموعات المختلفة للمساهمين.

6/ 3 يجب على مجلس الإدارة تطبيق معايير أخلاقية عالية، كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح.

6/ 4 يجب أن يؤدي المجلس وظائف أساسية تشمل:

6/ 4/ 1 مراجعة وتوجيه إستراتيجية المؤسسة، والخطط الرئيسية للأعمال (للعمل)، وسياسة المخاطر، والميزانيات التقديرية السنوية، وخطط منشأة الأعمال، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ وأداء الشركة، ومراقبة الإنفاق الرأسمالي الرئيسي، وعمليات الامتلاك والتخلص من الأصول.

6/ 4/ 2 مراقبة وضبط فاعلية ممارسات تحكم الشركة، وإجراء التغييرات كلما احتاج الأمر ذلك.

6/ 4/ 3 اختيار ومكافآت المديرين التنفيذيين، واستبدالهم عند الضرورة، ومراقبة التخطيط المتعاقب.

6/ 4/ 4 ربط مكافآت المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة مع المصالح طويلة الأجل للشركة ومساهميها.

6/ 4/ 5 ضمان وتأكيد ترشيح رسمي وشفاف لأعضاء مجلس الإدارة وعملية وطريقة الانتخاب.

6/ 4/ 6 مراقبة ومعالجة التضاربات المحتملة لمصالح الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة، وسوء التصرف في عمليات الأطراف ذات العلاقة.

6/ 4/ 7 ضمان وتأكيد أمانة وسلامة المحاسبة للشركة ونظم الإبلاغ المالي، بما في ذلك التدقيق المستقل، وأن هناك نظم ملائمة للرقابة

مطبقة، وعلى وجه الخصوص النظم المتعلقة بإدارة المخاطر، والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بالقانون، والمعايير ذات العلاقة.

6/ 4/ 8 مراقبة عملية الإفصاح والاتصالات.

6/ 5 يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة الاجتهاد والحكم الشخصي الموضوعي على شؤون الشركة كما يلي:

6/ 5/ 1 يجب على المجلس الأخذ بعين الاعتبار تعيين عدد كاف من الأعضاء المستقلين (غير التنفيذيين) والقادرين على ممارسة الحكم والاجتهاد الشخصي المستقل بالنسبة للمهام حيث توجد إمكانية محتملة للتضارب في المصالح، وكأمثلة على - مثل - هذه المسؤوليات الرئيسية:

- تأكيد وضمان استقامة وأمانة الإبلاغ المالي وغير المالي.
- مراجعة عمليات الأطراف ذات العلاقة.
- ترشيح أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين الرئيسين.
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

6/ 5/ 2 عندما يتم تكوين لجان مجلس الإدارة، يجب تعريف تفويضهم وتكليفهم وتركيبتهم، وإجراءات عملهم جيدا، والإفصاح عن ذلك من قبل مجلس الإدارة.

6/ 5/ 3 يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يكونوا قادرين على تكريس أنفسهم بشكل فاعل نحو مسؤولياتهم.

6/ 6 يجب على أعضاء مجلس الإدارة من أجل القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم أن يكون لديهم حرية الوصول للمعلومات الصحيحة وذات الصلة وفي الوقت المناسب.

أسئلة الفصل الأول

أسئلة للمراجعة

1-1 ناقش المفاهيم المختلفة لمصطلح التحكم المؤسسي؟

1-2 ناقش العلاقة بين مباديء التحكم المؤسسي والتشريعات الوطنية؟

1-3 وضح رأيك في الإطار المتكامل للتحكم المؤسسي؟

1-4 ناقش طبيعة مباديء التحكم المؤسسي؟

1-5 وضح كيفية ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل؟

1-6 ناقش حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك؟

1-7 وضح المقصود بالمعاملة العادلة لحملة الأسهم؟

1-8 ناقش دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي؟

1-9 وضح موقف المبايء العامة للتحكم المؤسسي من الإفصاح والشفافية؟

1-10 ناقش مسؤوليات مجلس الإدارة وفقا لمباديء التحكم المؤسسي؟

أسئلة متعددة الإختيار

أختر أفضل إجابة

1- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يتطور إطار التحكم المؤسسي من وجهة نظر أثره على الأداء الأقتصادي ككل؟

أ- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ج- الإفصاح والشفافية

د- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

2- أياً من مبادىء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريع القضائي والتت تؤثر على مارسلات التحكم المؤسسي متسقة مع القانون وتتصف بالشفافية وموضع التنفيذ؟

أ- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ج- الإفصاح والشفافية

د- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

3- أياً من مبادىء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يكون توزيع المسؤوليات بي الجهات المسؤولة المختلفة في التنظيم موزعة بشكل واضح وتضمن خدمة مصالح الجمهور؟

أ- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ج- الإفصاح والشفافية

د- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

4- أياً من مبادىء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يكون لدى السلطات الإشرافية والتنظيمية المسؤولة عن تطبيق القانون، السلطة والموارد لتلبية واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي، وأن تكون أحكامهم في الوقت المناسب وشفافة ومفسرة بشكل تام؟

أ- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ب- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ج- الإفصاح والشفافية

د- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

5- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب حصول المساهمين على المعلومات الهامة والملاءمة بالنسبة للشركات المساهمة على أسس منتظمة وبالتوقيت الجيد؟

أ- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ب- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ج- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

6- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب حق المساهمين في إنتخاب وعزل مجلس الإدارة؟

أ- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ب- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ج- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

7- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب حق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات المؤسسي الجوهرية وإبلاغهم بشكل كافٍ عنها؟

أ- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ب- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ج- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

8- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب السماح للأسواق المالية من أجل الرقابة على الشركات أن تعمل بأسلوب كفؤ وشفاف؟

أ- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

ب- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ج- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

9- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن معاملة جميع المساهمين من نفس النوع والإصدار بالتساوى؟

أ- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ب- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- مسؤوليات مجلس الإدارة

10- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب منع التعاملات الداخلية وسوء إستخدلم المعاملات الشخصية؟

أ- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ب- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- مسؤوليات مجلس الإدارة

11- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسين الإفصاح والكشف للمجلس فيما إذا كان لديهم بشكل مباشر او غير مباشر أو بالنيابة عن طرف ثالث مصلحة هامة في أي عملية أو مسألة تؤثر على الشركة بشكل مباشر؟

أ- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ب- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- الإفصاح والشفافية

12- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقاً لمعايير محاسبية ومالية عالية الجودة؟

أ- الإفصاح والشفافية

ب- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

13- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن القيام بتدقيق سنوي من مدقق حسابات قانوني مستق وكفء ومؤهل من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي الى مجلس الإدارة والمساهمين؟

أ- الإفصاح والشفافية

ب- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

14- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يكون المدققين الخارجيين مسؤولين وعرضة للمسائلة من قبل المساهمين ومسؤولين أمام الشركة لممارسة العناية المهنية عند قيامهم بعملية التدقيق؟

أ- الإفصاح والشفافية

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- مسؤوليات مجلس الإدارة

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

15- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن تقدم قنوات نشر المعلومات ذات الصلة والعلاقة لمستخدميها بشكل متساو وبالوقت المناسب وبكلفة كفؤه في الحصول عليها؟

أ- الإفصاح والشفافية

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- مسؤوليات مجلس الإدارة

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

16- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يتصرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس الإطلاع التام وبإخلاص جيد وحسن نية مع الإجتهاد والعناية وذلك لتحقيق افضل مصلحة للشركة والمساهمين؟

أ- مسؤوليات مجلس الإدارة

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

17- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب تطبيق مجلس الإدارة معايير أخلاقية عالية الجودة وتأخذ بعين اغعتبار مصالح أصحاب المصالح؟

أ- مسؤوليات مجلس الإدارة

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

18- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب أن يتضمن إطار التحكم المؤسسي ملحق به أسلوب فاعل يعزز توفير التحليل أو نصيحة المحللين والسماسرة ووكالات التخمين والتقدير بعيداً عن التضارب المادي في المصالح؟

أ- الإفصاح والشفافية

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

19- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب من مجلس الإدارة مراقبة ومعالجة التضاربات المحتملة لمصالح الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء إستخدام أصول الشركة وسوء التصرف في عمليات الأطراف ذات العلاقة؟

أ- مسؤوليات مجلس الإدارة

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

20- أياً من مباديء التحكم المؤسسي التالية يتطلب معاملة مجلس ألإدارة للمساهمين بعدالة؟

أ- مسؤوليات مجلس الإدارة

ب- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ج- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: فيما يلي مجموعة من المباديء العامة للتحكم المؤسسي وهي:

1- يجب أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا لمعايير محاسبية ومالية عالية الجودة، والإفصاح المالي وغير المالي.

2- يجب القيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق حسابات قانوني مستقل، وكفء، ومؤهل؛ من أجل تقديم تأكيد خارجي وموضوعي إلى مجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم والبيانات المالية تمثل بعدالة المركز المالي وأداء الشركة بالنسبة لجميع النواحي المادية.

3- يجب أن يكون المدققين الخارجيين مسئولين وعرضه للمساءلة من قبل المساهمين، ومسئولين أمام الشركة لممارسة العناية المهنية عند قيامهم بعملية التدقيق.

4- يجب أن تقدم قنوات نشر المعلومات ذات الصلة والعلاقة لمستخدميها بشكل متساو وبالوقت المناسب، وبكلفة كفؤة في الحصول عليها.

5- يجب أن يتضمن إطار التحكم المؤسسي ملحق به أسلوب فاعل يعزز توفير التحليل، أو نصيحة المحللين، والسماسرة ووكالات التخمين (التصنيف) والتقدير وغيرها بما لها صلة وعلاقة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين، بعيدا عن التضارب المادي في المصالح والذي يمكن أن يعرض ويؤثر على صحة وسلامة التحليل أو النصيحة للخطر.

6- يجب احترام حقوق أصحاب المصالح والتي نصت عليها القوانين أو التي جاءت نتيجة اتفاقيات متبادلة.

7- يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض فاعل في حالة انتهاك حقوقهم حيث أن مصالح أصحاب المصالح محمية قانونا.

8- يجب السماح بإنشاء، وتطوير آليات تعزيز وزيادة أداء مشاركة الموظفين.

9- يجب أن يكون لديهم حرية الحصول على معلومات ملائمة وذات علاقة، وكافية، وموثوق بها على أساس منتظم، وفي الوقت المناسب حيث أن أصحاب المصالح يشاركون في عملية التحكم المؤسسي

10- يجب على أصحاب المصالح بما في ذلك الموظفين الإفراد والجهات التي تمثلهم أن يكونوا قادرين على إيصال اهتمامهم حول الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية إلى مجلس الإدارة بحرية، كما يجب أن لا تتعرض حقوقهم للخطر نتيجة قيامهم بهذا العمل.

11- يجب أن يلحق بإطار التحكم المؤسسي إطار فاعل وكفء للعجز عن وفاء الديون (الإفلاس)، وتنفيذ فاعل وملزم لحقوق الدائنين.

12- يجب على إطار التحكم المؤسسي أن يتطور من وجهة نظر أثره على الأداء الاقتصادي ككل، وتكامل السوق، والحوافز التي يوفرها للمشاركين في السوق، وتعزيز شفافية وكفاءة الأسواق المالية.

13- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية في التشريع القضائي والتي تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي متسقة مع أحكام القانون، وتتصف بالشفافية، وموضع التنفيذ.

14- يجب أن يكون توزيع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة المختلفة في التنظيم موزعة بشكل واضح وتضمن خدمة مصالح الجمهور.

15- يجب أن يكون لدى السلطات الإشرافية والتنظيمية والمسئولة عن تطبيق القانون السلطة والموارد لتلبية واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي، ويجب أن تكون أحكامهم في الوقت المناسب وشفافة ومفسرة بشكل تام.

والمطلوب: وفقاً لإطار التحكم المؤسسي الصادر عن OECD بيان تحت أي مبدأ من المبادىء التالية تندرج المبادىء السابقة:

أ- ضمان الأسس من إجل إطار تحكم فاعل

ب- المعاملة العادلة لحملة الأسهم

ج- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

د- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

ه- الإفصاح والشفافية

و- مسؤوليات مجلس الإدارة

الحالة الثانية: فيما يلي تقرير مجلس الإدارة لأحدى الشركات المساهمة وذلك على النحو التالي:

أ – جدول الأعمال لاجتماع الهيئة العامة العادية:

- تلاوة وقائع اجتماع الهيئة العامة العادية الرابعة المنعقدة بتاريخ 20/ 4/ ××××م.

- تلاوة ومناقشة تقرير مجلس الإدارة عن السنة المنتهية في 31/ 12/ ××××××م.
- سماع ومناقشة تقرير مدققي الحسابات عن الفترة المنتهية في 31/ 12/ ××××م .
- مناقشة الميزانية العمومية كما في 31/ 12/ ××××××م .
- إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة عن تصرفاتهم للفترة المنتهية في 21/ 12/ ×××××م.
- انتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في 21/ 12/ ××××××م .
- أية أمور أخرى بناء على موافقة 10٪ من المساهمين الحضور .

ب – التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن السنة المالية المنتهية في 31/ 12/ ×××××م .

يسر مجلس الإدارة يرحب بكم في هذا الاجتماع السنوي العادي، وان يقدم لكم تقريره المتضمن شرحا وافيا عن الانجازات والأنشطة التي وقعت في الفترة من 1/ 1/ ×××××م ولغاية 31/ 12/ ×××××م، كما يسر مجلس الإدارة أن يضع أمامكم الحسابات الختامية والميزانية العمومية لنفس الفترة.

وقبل أن نسرد عليكم البنود المختلفة نود أن ننوه وبكل ثقة واعتزاز أن الشركة تسير بخطى ثابتة وواثقة رغم الظروف الصعبة التي تعيشها المنطقة بشكل عام وبلدنا بشكل خاص ، وبكل تواضع نقول أن إدارة الشركة بذلت من الجهد والتحمل الشيء الكثير في سبيل الحفاظ على أداء الشركة والوصول بها إلى النجاح رغم بعض المعوقات التي هي خارجة عن إرادتنا وبعيدة عن توقعاتنا .

أولا : الإنتاج:

أن الأصناف التي ننتجها وعلى اختلاف أنواعها تعتبر من ارقي المنتجات وذلك بموجب شهادات الفحص التي تجريها بصفة دورية كل من الجمعية العلمية الملكية ومؤسسة المواصفات والمقاييس الأردنية بالإضافة إلى أن جميع شركات

المقاولات العالمية التي لها مشاريع داخل المملكة تخضع جميع منتجاتنا للفحص وفي كثير من الأحيان ترسل العينات إلى أوروبا لفحصها هنالك وبحمد الله فان النتائج دائما ممتازة .... إلى جانب أن إنتاجنا أصبح معتمدا وموافقا عليه باستمرار في المشاريع المحلية سواء الحكومية أو الأهلية ....ويجوز على ثقة المكاتب الاستشارية وأيضا شركات الكهرباء داخل المملكة وهذا شي نعتز به ونفخر لأننا حققنا انجازا قياسا على عمر شركتنا .

هذا كما أن إنتاجنا موجود الآن في الأسواق اليمنية وأصبح معتمدا ومقبولا لدى الهيئات الأهلية والحكومية مثل المؤسسة العامة للكهرباء اليمنية التي تصر على تطبيق ارقي المواصفات العالمية .

ثانيا: المعارض المحلية والخارجية

استمر لسياسة ارتياد أسواق جديدة داخليا وخارجيا فقد اشتركنا في المعارض التالية:

المعرض الشامل للصناعات الأردنية / مرج الحمام في x/ x/ xxxx

معرض دمشق الدولي في x/ x/ xxxx

معرض المنتجات الأردنية / صنعاء في x/ x/ xxxx

معرض الصناعات الأردنية الأول في رام الله / فلسطين في x/ x/ xxxx

معرض الصناعات الأردنية الأول / بيروت في x/ x/ xxxx

ولقد كان هناك إقبال جيد واهتمام من عدة شركات كما كان الاهتمام ملحوظا في المعرض الذي أقيم في مدينة رام الله في فلسطين وزارنا في الإدارة في عمان عدد كبير من المهتمين .. ولكن وبصراحة فان باب التصدير لمناطق الحكم الفلسطيني لا يزال موصدا بشكل يبعث على الأسى ولا نقول اليأس ولا نعلم متى يأذن الله بفتحه .

ثالثا: شهادة الايزو 9002:

حصولنا على شهادة الجودة العالمية (ISO 9002) أصبح في حكم المؤكد وسوف يتم أن شاء الله خلال شهر أو شهرين حيث أننا قد استكملنا جميع الشروط والمتطلبات اللازمة ونحن ألان في انتظار التقرير النهائي .

رابعا: المبيعات:

بلغ مجموع مبيعات الشركة للفترة من ×/ ×/ ×××× ولغاية 31/ 12/ ×××× ××××× دينار مفصلة كما يلي:

مبيعات محلية: ××××× إي بنسبة ××× ٪ من إجمالي المبيعات .

مبيعات خارجية: ××××× إي بنسبة ×××٪ من إجمالي المبيعات .

وبرغم أن هناك هبوطا في أجمالي المبيعات عن العام الماضي فان الإرباح اعلي والتحصيل أكفا، ولكن كلنا أمل أن تزداد المبيعات في العام المقبل مع الحفاظ على سياستنا في المردود الجيد والتحصيل المضمون.

خامسا: الخطة المستقبلية لعام ××××:

خطتنا هي دوما استمرار بذل أقصى الجهود لفتح أسواق جديدة خارجية وداخلية مع مزيد من الصبر على المعوقات والاحباطات والمنافسة القاسية الداخلية والخارجية أملين من حكومتنا أن تهيئ لنا كل ما يساعدنا على النجاح سواء على صعيد العلاقات السياسية أو الاقتصادية مع الأقطار المختلفة ... وان نرى إجراءات سريعة تتخذ لان معظم ما كنا نسمعه ونأمل به لم يأخذ حظه من التطبيق، فالتحرك الجريء مطلوب والسرعة مطلوبة أيضا.

سادسا: الميزانية العمومية والحسابات الختامية:

توضح الميزانية العمومية الوضع المالي كما هو في 31/ 12/ ×××× وقد أظهرت الأرقام أن هناك تحسنا ملحوظا وهاما في تخفيف الالتزامات وخاصة القروض والذمم الدائنة وأوراق الدفع، فان مجموع المطلوبات الدائنة قد انخفض من ×××× دينار وأصبح ×××× دينار كذلك انخفضت ذمم المبيعات من ××××

دينار إلى ×××× دينار وكما يتضح من الميزانية فان هناك زيادة ملحوظة في مجموع حقوق المساهمين بلغت ×××٪ ونعتقد أن هذا انجاز جيد في ظل المعطيات والظروف السائدة والملموسة من جميع المتابعين للمناخ الاستثماري في البلد .

هذا وقد أظهرت أرقام البيانات للفترة التشغيلية ربحا إجماليا قدره ×××× دينارا أي بنسبة ×××٪ من إجمالي المبيعات وكانت النسبة في العام الماضي ×××٪، إما الربح الصافي فهو ×××× دينارا إي بنسبة ×××٪ من المبيعات وكانت النسبة العام الماضي ×××٪ .

وهذا يدل على تحسين الأداء والكفاءة في سياسة التسعير والبيع والتحصيل وطبعا نحن نطمح ونتطلع إلى المزيد من التقدم .. وعلى الله التوفيق.

الخاتمة: لا زال لدينا الأمل أن يشملنا الله بعنايته ويوفق المسئولين الذين بيدهم الحل والربط وان يراعوا ظروف الصناعة الناشئة وان يحتضنوها من تأثير الرياح العاتية التي تهب علينا بين الحين والأخر من حيث لا تتوقع ولا تندري .. ونأمل من الله أن يلهم المسئولين إلى وضع حد لهذا الارتفاع المحموم في أسعار الفوائد البنكية التي تلتهم الإرباح التهاما والتي لم نكن نتصور في يوم من الأيام أن تبلغ هذا الحد ونستطيع أن نقول أن ارتفاع الفوائد البنكية من اكبر المعوقات للرواج والتوسع في الاستثمار .

وقد قرر مجلس الإدارة وبعد دراسة وافية ومستفيضة ومن منطلق حرصه على بقاء الشركة في وضع أفضل ومن اجل تدعيم مركزها المالي وتخفيفا لأعباء القروض وفوائدها الخيالية أن يدور الإرباح إلى السنة القادمة حتى تبقى الشركة متوازنة وقوية .

كما قرر أعضاء مجلس الإدارة التنازل عن حقهم في آية مكافآت أو بدلات للسنة ..... على التوالي انطلاقا من حرصهم على توفير السيولة للشركة وعدم تحميلها أعباء مالية في مثل هذه الظروف .

وفي الختام فان مجلس الإدارة يتوجه بخالص الشكر والتقدير لحضرات المساهمين الكرام ويؤكد لهم بأنه سوف يستمر في العمل الدءوب وبكل الوسائل

على تحقيق التقدم والازدهار لهذه الشركة مستمدا القوة من الإيمان بالله وبالوطن ومن تفهم المساهمين للأوضاع الاقتصادية الحالية ومستلهما التشجيع والحماس من الجهود المضنية والحقيقية التي تبذلها بلدنا في شتى المجالات والتي نرجوه تعالى أن يحقق لنا فيها الانفراج والازدهار .

والمطلوب: مناقشة تقرير مجلس الإدارة السابق في ضوء المباديء العامة للتحكم المؤسس التى درستها.

أسئلة للبحث

1- أكتب بحث عن دور التحكم المؤسسي في تطوير الإفصاح والشفافية في الشركات المدرجة بالبورصة.

2- أكتب بحث مقارن عن مدى إتفاق مباديء التحكم المؤسسي مع التشريعات المحلية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة.

3- أكتب بحث توضح تأثير مباديء التحكم المؤسسي منظومة مهنة المحاسبة في الوطن العربي.

ملاحظة هامة : جميع إجابات الأسئلة متعددة الأختيار (أ).

الفصل الثاني

تطور المبادئ الفرعية للتحكم المؤسسي

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- ضمان الأسس من أجل إطار تحكم فاعل
- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك
- المعاملة العادلة لحملة الأسهم
- دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي
- الإفصاح والشفافية
- مسؤولية مجلس الإدارة
- أسئلة الفصل الثاني

2

الفصل الثاني

تطور المبادئ الفرعية للتحكم المؤسسي

تمهيد Perface

يجدر – باديء ذي بدء- الإشارة الى أنه بشكل عام لا تعتبر مبادئ التحكم المؤسسي ملزمة ولا تهدف إلى وضع قواعد مفصلة للتشريعات الوطنية، وبدلا من ذلك، فإنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح الوسائل المختلفة لتحقيق هذه الأهداف، والغرض منها هو أن تخدم كنقطة مرجعية، ويمكن استخدامها من قبل متخذي السياسات عندما يقوموا في فحص وتطوير الأطر القانونية والتشريعية للتحكم المؤسسي.

لذلك كان القصد من وجود مبادئ للتحكم المؤسسي مساعدة حكومات دول المنظمة والدول الأخرى في جهودهم المتعلقة بتقييم وتحسين الأمور القانونية والمؤسسية والإطار التشريعي للتحكم المؤسسي في بلدانهم، وكذلك من أجل تزويد توجيهات واقتراحات للأسواق المالية، والمستثمرين، والشركات المساهمة وغيرها من الجهات التي لديها دور في عملية تطوير تحكم مؤسسي جيد، كما ركزت المعايير على الشركات المساهمة المتداولة أسهمها في الأسواق المالية، وبالتالي لكي تبقى مبادئ التحكم المؤسسي منافسة في عالم متغير، يجب على الشركات المساهمة تكييف وتجديد ممارساتهم للتحكم المؤسسي لكي يستطيعوا تلبية المطالب الجديدة، وإدراك وتفهم الفرص الجديدة.

بالإضافة الى ما تقدم توجد على الحكومات مسؤولية هامة لتشكيل إطار تشريعي فاعل والذي يزود مرونة كافية من أجل السماح للأسواق القيام بوظيفتها بفاعلية والاستجابة لتوقعات المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، ويترك الأمر للحكومات والمشاركين في السوق التقرير عن الكيفية التي سيمارسون بها هذه المبادئ من أجل تطوير أطرهم بالنسبة للتحكم المؤسسي آخذين بعين الاعتبار التكلفة والمنفعة للنظام.

وبشكل عام لقد ركزت منظمة OECD على تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي في الشركات المساهمة المسجلة أو المدرجة في بورصة الأوراق المالية.

ضمان الأسس من أجل إطار تحكم فاعل

Ensuring the Basis for an Effective Governance Framework

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يعزز ويشجع إطار التحكم المؤسسي أسواق مالية كفؤة وشفافة، وأن يكون هذا الإطار متسقا مع دور القانون، ويبين بوضوح توزيع المسؤوليات بين المسؤوليات المختلفة عن الإشراف والتنظيم والمسئولين عن التنفيذ.

لذلك من أجل ضمان إطار تحكم مؤسسي فاعل، فإنه من الضروري إنشاء قاعدة قانونية وتنظيمية ومؤسسية صحيحة وملائمة والتي يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليها عند تكوين علاقاتهم التعاقدية الخاصة.

لذا فإن إطار التحكم المؤسسي يحتوي بشكل نموذجي على عناصر تشريعية وتعليمات وترتيبات تنظيمية ذاتية، وارتباطات طوعية، وممارسات أعمال والتي هي نتيجة الظروف الخاصة بالبلد، والعادات والتقاليد والتاريخ، مع الأخذ بعين الاعتبار إن المزيج المرغوب فيه بين هذه العوامل السابقة يختلف من بلد لآخر حيث كلما تظهر خبرات جديدة، وتغير في الظروف التجارية، فإن محتوى وهيكلة هذا الإطار يمكن أن تكون في حاجة إلى تعديل.

وعليه فإن البلدان التي تسعى إلى تطبيق مبادئ التحكم المؤسسي يجب عليها مراقبة إطار التحكم بما في ذلك متطلبات وتعليمات الإدراج، والممارسات التجارية، وذلك بهدف المحافظة على مساهمتها بالنسبة لأمانة السوق والأداء الاقتصادي وتقويته.

وكجزء من ذلك، من المهم الأخذ بالحسبان التداخلات والمتممات بين العناصر المختلفة لإطار التحكم المؤسسي، وقدرته الكلية لتعزيز وتقوية النواحي الأخلاقية والممارسات المسؤولة والشفافة للتحكم، لذلك يجب أن ينظر إلى هذا

التحليل كأداة هامة في عملية إنشاء وتطوير إطار تحكم مؤسسي فاعل، وعند هذا الحد، فإن التشاور المستمر والفاعل مع الجمهور يعتبر عنصر ضروري والذي يعتبر بشكل واسع على أنه ممارسة جيدة.

إضافة إلى ذلك، عند إنشاء إطار للتحكم المؤسسي في كل قوانين الدول، يجب على المشرعين الوطنين الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى حوار وتبادل أفكار وتعاون عالمي فاعل والأخذ بنتائج مثل هذا الحوار، وإذا ما تم تحقيق هذه الشروط، فإن هناك احتمالا أكبر بأن نظام التحكم سوف يتجنب التحميل الزائد للتشريعات، ودعم ممارسة الالتزام (Support The exercise of Entrepreneurship)، ويحد من مخاطر التضارب في المصالح الضار في كل من القطاعين العام والخاص.

وبناء على ما تقدم يجب عند بناء إطار فاعل للتحكم المؤسسي مراعاة المبادئ الفرعية التالية:

1- أن ينشأ إطار التحكم المؤسسي بالأخذ بعين الاعتبار أثره على الأداء الاقتصادي الشامل (الكلي)، وسلامة وكمال السوق، والحوافز التي أوجدها للمشاركين في السوق، وتعزيز شفافية وكفاءة الأسواق المالية:

حيث إن الشكل المؤسسي للمنظمة بالنسبة للنشاط الاقتصادي يعتبر قوة مؤثرة وفاعلة للنمو، وبالتالي، فإن البيئة التنظيمية والقانونية التي تعمل فيه الشركات المساهمة تعتبر ذات أهمية رئيسية لجميع المخرجات الاقتصادية، ولذلك تقع على واضعي السياسة مسؤولية وضع إطار يكون مرناً بدرجة كافية لتلبية حاجات الشركات المساهمة التي تعمل في ظروف مختلفة واسعة، وتسهيل تطويرها لفرص جديدة لإيجاد القيمة، وتحديد الانتشار الكفء للموارد.

ومن اجل تحقيق هذا الهدف، يجب على واضعي السياسة أن يبقوا مركزين على المخرجات الاقتصادية (النتائج الاقتصادية النهائية)، وعندما يأخذوا بعين الاعتبار خيارات السياسة، فإنهم بحاجة إلى أن يأخذوا على عاتقهم تحليل الأثر على المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على فعالية ووظيفة الأسواق، مثل:

- **هياكل الحوافز.**
- **كفاءة النظم التنظيمية الذاتية.**
- **التعامل مع التضارب المنتظم في المصالح.**

حيث أن شفافية الأسواق وكفاءتها تخدم من أجل ضبط السلوك والعمل للمشاركين في السوق ولتعزيز المساءلة.

2- إن المتطلبات القانونية والتشريعية التي تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي - في أي تشريع قانوني- يجب أن تكون متسقة مع أحكام القانون، وأن تكون شفافة وملزمة التطبيق:

مع مراعاة أنه إذا كانت هناك حاجة لقوانين وتشريعات جديدة، مثل تلك التي تتعلق بالتعامل مع حالات واضحة لعيوب السوق، فيجب أن تصمم بطريقة تجعل هناك إمكانية للتنفيذ والإلزام بأسلوب كفؤ يغطي جميع الأطراف، ولذلك تعتبر عملية التشاور من قبل الحكومة والسلطات التشريعية ذات السلطة مع الشركات المساهمة، والمنظمات التي تمثلها، وأصحاب المصالح الأخرى، طريقة فاعلة للقيام بذلك.

والتالي من اجل تجنب تجاوز التشريعات والقوانين غير الملزمة، والعواقب غير المقصودة والتي يمكن أن تعوق أو تفسد ديناميكية الأعمال، يجب إنشاء آلية للأطراف المعنيين لحماية حقوقهم، كما يجب أن تصمم مقاييس السياسة بالنظر إلى التكاليف والمنافع الشاملة، ومثل هذه التقديرات يجب أن تأخذ في الحسبان الحاجة إلى إلزام فاعل بما في ذلك قدرة الجهات ذات السلطة لمنع السلوك غير الأمين، وفرض عقوبات فاعلة ومؤثرة على الانتهاكات.

كما أن أهداف التحكم المؤسسي أيضا تتكون من أدلة ومعايير اختيارية والتي ليس لها منزلة القانون أو التشريع، وفي الوقت الذي تلعب فيه هذه الأدلة دوراً هاماً في تحسين ترتيبات التحكم المؤسسي، فمن الممكن أن تترك المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح بحالة من عدم التأكد بخصوص وضعها وتطبيقها.

وعندما تستخدم الأدلة والمبادئ كمعيار وطني، أو كبديل واضح لمواد قانونية أو تشريعية، وتتطلب مصداقية السوق أن تتحدد بوضوح تغطية وضعها، وتطبيقها، والتزامها، والعقوبات المتعلقة فيها.

3- يجب أن تفصل بوضوح عملية توزيع المسؤوليات بين المسؤولين المختلفين وتؤكد أو تضمن بان مصالح الجمهور قد تم خدمتها:

حيث إن متطلبات وممارسات التحكم المؤسسي تتأثر إلى حد نموذجي بمجموعة من الأحكام القانونية - مثل:

- **قانون الشركات.**
- **تعليمات الأوراق المالية.**
- **معايير المحاسبة والتدقيق.**
- **قانون الإفلاس.**
- **قانون التعاقد.**
- **قانون العمل.**
- **قانون الضريبة.**

وبموجب هذه الظروف يمكن أن يكون هناك مخاطر بأن التأثيرات القانونية المتنوعة قد تسبب تداخلات غير مقصودة وحتى تضاربات والتي يمكن أن تحبط القدرة لمتابعة الأهداف الرئيسية للتحكم المؤسسي، ومن المهم أن يكون واضعو السياسة منتبهين وواعين لمثل هذه المخاطر وأخذ الاحتياطات للحد منها.

كما أن التنفيذ الفاعل (إلزامية التطبيق) يتطلب أيضاً بأن تتوزع المسؤوليات بالنسبة للإشراف والتنفيذ بين المسؤولين المختلفين وتحدد وتعرف بشكل واضح من اجل احترام أهلية وكفاءة الأطراف والأقسام المكملة لبعضها البعض، واستخدامها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية.

حيث إن تداخل وربما تضارب التشريعات والتعليمات بين السلطات القضائية يعتبر أيضاً موضوعاً يجب ذكره حتى لا يكون هناك فراغ تشريعي مسموح

بوجوده - مثال ذلك تلك المواضيع التي تمر من خلال عدم وجود مسؤولية محددة وواضحة - ومن اجل أيضا تقليل الكلفة المتعلقة بالالتزام والتطابق مع الأنظمة المزدوجة من قبل الشركات المساهمة.

لذلك من المرغوب فيه عندما يتم تفويض المسؤوليات القانونية أو مراقبتها لأطراف غير حكومية التقييم بشكل واضح، وبموجب أية ظروف يكون مثل هذا التفويض مرغوباً فيه، كما انه من الضروري أيضا أن يكون هيكل التحكم لمثل هذا الطرف المفوض شفافاً ويتضمن مصلحة الجمهور.

4- يجب أن يكون لدى الجهات أو الأطراف المسؤولة عن الإشراف والتشريع والتنظيم وإلزامية التطبيق السلطة والاستقامة والأمانة والموارد اللازمة للقيام وإتمام واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي:

إضافة لذلك، يجب أن تكون أحكامهم في الوقت المناسب وتتصف بالشفافية والتفسير التام، كما يجب أن تناط المسؤوليات التنظيمية بالأطراف الذين يمكن متابعة وظائفهم بدون أية تضاربات للمصالح والتي تكون عرضة للمراجعة القانونية، وذلك نتيجة للزيادة في عدد الشركات المساهمة العامة، والأحداث المؤسسية، وحجم الإفصاح المتزايد، فان السلطات المسؤولة عن التنظيم والالتزام بالتنفيذ، والمصادر الإشرافية يمكن أن تقع تحت نوع من التوتر.

وكنتيجة لذلك أيضاً، ومن اجل تتبع التطورات سيكون لديهم طلب هام لوجود موظفين مؤهلين بدرجة عالية من اجل تقديم مراقبة فاعلة وقدرة البحث والاستقصاء والتي سوف تحتاج إلى تمويل بشكل مناسب، وقدرة على جذب الموظفين على أساس التنافس سوف يعزز ويحسن النوعية واستقلالية الإشراف والتنفيذ.

حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

The Rights of Sharehholders and Key Ownership Functions

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة بشأن حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لحقوق الملكية إلى إن إطار التحكم المؤسسي:

1- يجب أن يحمي ويسهل عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم:

أن المساهمين لهم حقوق ملكية معينة، فمثلاً السهم في شركة مساهمة تتداول أسهمها في السوق المالي يمكن أن يباع أو يشترى أو تحول ملكيته، كما تخول (تؤهل) ملكية السهم المستثمر المساهم المشاركة في إرباح الشركة، مع وجود التزام محدود بقدر ما يملكه من أسهم، وبالإضافة إلى ذلك، فان ملكية السهم تعطي الحق بالحصول على المعلومات بخصوص الشركة المساهمة، والحق في التأثير عليها، خاصة بالمشاركة في اجتماعات الهيئة العامة والتصويت.

كما إن الشركة المساهمة - من ناحية عملية - لا يمكن إدارتها من كامل المساهمين، لان مجموعة المساهمين تتكون من أفراد ومؤسسات لها مصالح وأهداف، وآفاق استثمارية، وقدرات ومؤهلات مختلفة ومتنوعة، إضافة لذلك، فإنه يجب على إدارة الشركة المساهمة أن تكون قادرة على اتخاذ القرارات التجارية بسرعة.

وفي ضوء هذه الحقائق وتعقد إدارة أحداث الشركة في أسواق متغيره ومتحركة بسرعة، فانه ليس من المتوقع أن نفترض أن المساهمين يتحملوا مسؤولية إدارة أنشطة الشركة، حيث أن مسؤولية وضع إستراتيجية الشركة المساهمة وعملياتها قد وضعت بأيدي مجلس الإدارة، والفريق الإداري الذي تم اختيارهم وتحفيزهم، واستبدالهم بمجلس آخر عند الضرورة، ولذا تركز حقوق المساهمين في التأثير على الشركة المساهمة في مواضيع أساسية معينة، مثل:

- **انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، أو غيرها من وسائل التأثير على تكوين مجلس الإدارة.**

- تعديلات الوثائق الأساسية للشركة.
- المصادقة على العمليات غير العادية (الاستثنائية) وغيرها من المواضيع الأساسية كما حددت في قانون الشركات والنظام الداخلي للشركة.

ويمكن أن ينظر إلى هذا الجزء على انه بيان لأكثر حقوق المساهمين الرئيسية، والتي يعترف بها قانونياً فعلياً في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهناك حقوق إضافية مثل:

- المصادقة أو اختيار المدققين الخارجيين.
- الترشيح المباشر لأعضاء مجلس الإدارة.
- القدرة على رهن الأسهم.
- المصادقة على توزيع الإرباح...وغير ذلك من الأمور التي يمكن أن توجد في التشريعات القانونية المختلفة.

2- يجب إن تشمل الحقوق الأساسية للمساهم الحق في:

2/ 1 طرق مضمونة لتسجيل الملكية.

2/ 2 تحويل الأسهم.

2/ 3 الحصول على معلومات هامة وملائمة بالنسبة للشركة على أساس منتظم، وبالوقت المناسب.

2/ 4 المشاركة وحق التصويت في الاجتماعات العامة للشركة.

2/ 5 اختيار وعزل أعضاء في مجلس الإدارة.

2/ 6 المشاركة في أرباح الشركة.

3- يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات الجوهرية المؤسسية، وان يبلغوا عنها بشكل كاف مثل:

- التعديلات بالنسبة للوضع القانوني، أو مواد نظام الشركة، أو ما يشابهها من الوثائق التي تحكم الشركة.

- الموافقة على إصدار أسهم جديدة.
- العمليات الاستثنائية بما في ذلك:

* تحويل جميع الأصول أو الجزء الأكبر منها والناجمة عن بيع الشركة،
* قدرة الشركة لتكوين شركات تضامن وشركات ذات علاقة،
* تحويل الأصول التشغيلية، وحقوق التدفق النقدي وغيرها من الحقوق والالتزامات عليها حيث تعتبر جميعها مسألة هامة لمرونة شركات الأعمال، من أجل تفويض المساءلة في المنظمات المعقدة، كما أنها تسمح للشركة أيضا من أن تجرد نفسها من الأصول التشغيلية وتصبح فقط شركة قابضة، ومع ذلك، فإنه بدون عملية التحقق والمراقبة المناسبين والتوازن لمثل هذه الاحتمالات يمكن أيضا أن يساء التصرف بها.

4- يجب أن يكون لدى المساهمين الفرصة للمشاركة بشكل فاعل والتصويت في الاجتماعات العمومية، كما يجب أن يبلغوا بالأحكام والقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم الاجتماعات العمومية للمساهمين كما يلي:

4/ 1 يجب أن يزود المساهمين بمعلومات كافية وفي الوقت المناسب والمتعلقة بتاريخ ومكان وأجندة الاجتماعات العمومية، وكذلك المعلومات الكاملة وبالتوقيت المناسب بخصوص المواضيع المراد التصديق عليها في الاجتماع.

4/ 2 يجب أن يكون للمساهمين الفرصة لطرح الأسئلة على مجلس الإدارة، بما في ذلك أسئلة تتعلق بالتدقيق الخارجي السنوي، واقتراح مناقشة بنود على أجندة الاجتماعات العمومية، واقتراح الحلول والتي تخضع لقيود معقولة، وذلك من أجل تشجيع مشاركة المساهمين في الاجتماعات العامة، فقد قامت بعض الشركات بما يلي:

4/ 2/ 1 تحسين مقدرة المساهمين لوضع بنود على أجندة الاجتماعات بتبسيط عملية تعبئة الملحقات والحلول.

4/ 2/ 2 أن هناك تحسينات قد تمت لتسهيل عملية تقديم الأسئلة من قبل المساهمين قبل اجتماع الهيئة العامة والحصول على ردود من الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة.

4/ 2/ 3 كما أنه يجب على المساهمين أيضا أن يكونوا قادرين على طرح أسئلة تتعلق بتقرير التدقيق الخارجي، وتبرر الشركات بالتأكيد على عدم إساءة استخدام هذه الفرص.

ويعتبر أمرا معقولا مثلا، الطلب من اجل وضع الحلول من قبل المساهمين على الأجندة فإنهم يحتاجون إلى دعم المساهمين الذين يملكون قيمة سوقية محددة أو نسبة مئوية من الأسهم أو حقوق التصويت، وهذا الأسلوب يجب أن يحدد عن طريق الأخذ بالحسبان درجة تركيز الملكية، وذلك من اجل ضمان أن أقلية المساهمين لن يحرموا من وضع أي بنود على الأجندة، مع التأكيد على إن مقترحات المساهمين التي تمت المصادقة عليها تقع ضمن أهلية اجتماع المساهمين ، ويجب أن يتعرض لها مجلس الإدارة.

4/ 3 يجب تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين في قرارات التحكم المؤسسي الرئيسية – مثل– ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وأن يكون المساهمين قادرين على جعل وجهة نظرهم أو آرائهم معروفة بخصوص سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وأن تكون خطط المكافآت لكل من أعضاء مجلس الإدارة والموظفين خاضعة لموافقة المساهمين:

حيث يعتبر انتخاب مجلس الإدارة حق أساسي للمساهمين، ومن أجل أن تكون عملية الانتخاب فاعلة يجب على المساهمين أن يكونوا قادرين على المشاركة في تسمية أعضاء مجلس الإدارة والتصويت على المرشحين بشكل إفرادي أو على أساس قوائم مختلفة، وبهذا يكون للمساهمين مدخل (منفذ) في عدد من البلدان للحصول على مواد التوكيل (الإنابة) التي ترسل إلى المساهمين، بالرغم من انه تكون في بعض الأحيان عرضة لشروط لمنع إساءة الاستعمال.

وبالنسبة لتسمية المرشحين فان مجالس الإدارة في العديد من البلدان قد أنشئوا لجان ترشيح لضمان الالتزام الصحيح (السليم) بإجراءات الترشيح الموضوعة، ومن أجل تسهيل وتنسيق البحث عن مجلس مؤهل ومتوازن، وتعتبر ممارسة جيدة وبشكل متزايد في العديد من البلدان أن يكون هناك أعضاء مجلس إدارة لديهم دور أساسي في هذه اللجنة، ومن اجل تحسين أكثر لعملية الاختيار فان مبادئ التحكم قد دعت أيضا إلى الإفصاح التام لخبرة وخلفية المرشحين للمجلس وعملية الترشيح التي ستسمح بتقييم مبني على دراية بقدرات وأهلية كل مرشح.

كما تدعو مبادئ التحكم إلى الإفصاح عن سياسة المكافآت من قبل المجلس، وعلى وجه الخصوص من المهم للمساهمين معرفة حلقة الصلة المحددة بين المكافآت وأداء الشركة عند تقييم قدرات المجلس وخصائصهم التي يبحثون عنها للترشيح لعضوية المجلس.

وبالرغم من أن عقود المجلس والمديرين التنفيذيين ليست موضوعا ملائما للمصادقة من قبل اجتماع الهيئة العامة للمساهمين فيجب أن يكونوا كوسائل يستطيعوا بواسطتها التعبير عن آرائهم.

لذلك قد قدمت العديد من البلدان تصويتاً استشاريا والذي يبلغ قوة شعور المساهمين نحو مجلس الإدارة بدون تعريض عقود التوظيف للخطر، وفي حالة الخطط المبنية على حقوق الملكية، فإن احتمالية تقسيم رأس مال المساهمين، وتحديد الحوافز الإدارية بشكل فاعل يعني بأنه يجب المصادقة عليها من قبل المساهمين، إما بالنسبة للأفراد أو لسياسة الخطة ككل، وفي حالة تزايد عدد التشريعات، فإن أي تغيرات هامة على الخطط الموجودة يجب أيضا المصادقة عليها.

4/4 يجب أن يكون المساهمين قادرين على التصويت شخصياً أو غيابياً (بالإنابة)، كما يجب إعطاء وزن متساوٍ للأصوات سواء كانت شخصية أم بالإنابة:

لذلك توصي المبادئ بان التصويت بالوكالة يعتبر مقبولاً عموماً، وبالفعل، إن هذه المبادئ مهمة من اجل تعزيز وحماية حقوق المساهمين والتي يستطيع المستثمرون الاعتماد على التصويت بالإنابة، كما يجب أن يضمن إطار التحكم

المؤسسي أن التوكيلات قد تم التصويت بها وفقاً لتوجيه حامل الوكالة، وان إفصاحا قد قدم بالنسبة للكيفية التي يتم بها التصويت للوكالات غير الموجه.

وفي بعض التشريعات حيث يسمح للشركات في الحصول على التوكيلات، فانه من المهم الكشف عن الكيفية التي سوف يمارسها رئيس الاجتماع بالنسبة لحقوق التصويت المرفقة بالتوكيلات غير الموجهة، وحيث تكون التوكيلات ملزمه للمجلس أو الإدارة بالنسبة لأموال الشركة الشخصية ، وخطط ملكية أسهم الموظفين، فيجب الإفصاح عن التوجيهات للتصويت، والهدف من تسهيل مشاركة المساهمين يقترح بأن تأخذ الشركات بشكل ايجابي الاستخدام الواسع لتكنولوجيا المعلومات في عملية التصويت، بما في ذلك ضمان التصويت الالكتروني غيابياً.

5/4 يجب الإفصاح عن هياكل رأس المال والترتيبات التي تساعد مساهمين محددين في الحصول على درجة رقابة لا تتناسب مع حقوق ملكيتهم في الشركة:

حيث إن الهياكل الهرمية، وملكية الأسهم المتبادلة، والأسهم التي لها حقوق تصويت محدودة أو مزدوجة يمكن استخدامها لتضعف وتقلل قدرة المساهمين غير المسيطرين على التأثير على سياسة المؤسسة، وبالإضافة إلى علاقات الملكية، هناك وسائل وطرق أخرى يمكن أن تؤثر على السيطرة على الشركة.

كما تعتبر اتفاقيات المساهم وسائل عامة ومعروفة لمجموعات المساهمين والذين يمكن أن يمتلكوا بشكل إفرادي أسهم قليلة نسبياً من الملكية الكلية للأسهم، وذلك عند تصرفهم بالاتفاق والتشاور لكي يصبحوا أغلبية مؤثرة، أو على الأقل يكونوا المجموعة الكبرى من المساهمين.

وعادة ما تعطي اتفاقيات المساهم الأشخاص المشاركين في هذه الاتفاقيات حقوق تفضيلية لشراء الأسهم إذا ما أرادت الأطراف غير المشتركة في الاتفاقيات ببيع أسهمها، كما يمكن أن تحتوي هذه الاتفاقيات أيضا شروط والتي تتطلب عادة بان الأشخاص الذين يقبلون الاتفاقية عدم بيع أسهم خلال فترة محددة من الزمن.

بالإضافة الى ما تقدم يمكن أن تغطي اتفاقيات المساهم مواضيع مثل الكيفية التي سوف ينتخب بها مجلس الإدارة أو الرئيس، كما يمكن أن تجبر اتفاقيات

المساهم الأطراف المشاركة فيها التصويت كمجموعة، وقد وجدت بعض البلدان انه من الضروري الإشراف على هذه الاتفاقيات بشكل لصيق، وتحديد مدتها، وقيود التصويت يمكن أن تحدد عدد الأصوات التي يمكن أن يمثلها المساهم بغض النظر عن عدد الأسهم التي يمكن أن يملكها المساهم فعلاً.

وبالتالي فان قيود التصويت تعيد توزيع السيطرة ويمكن أن تؤثر على حوافز المساهم في المشاركة باجتماعات المساهمين وبإعطاء القدرة لهذه الآليات لإعادة توزيع تأثير المساهمين على سياسة الشركة، فان المساهمين يمكن أن يتوقعوا بشكل معقول بان جميع مثل هذه الهياكل الرأسمالية والترتيبات سوف يفصح عنها.

4/ 6 يجب السماح للأسواق المالية أن تعمل بأسلوب كفؤ وشفاف، من اجل الرقابة على الشركات كما يلي:

4/ 6/ 1 يجب أن تبين بوضوح والإفصاح عن القواعد والأحكام والإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية والعمليات غير العادية (الاستثنائية مثل دمج الشركات) وبيع أجزاء أساسية من أصول الشركة والإفصاح عنها، وذلك حتى يتمكن المستثمرين والأسواق المالية من تفهم حقوقهم والحق بالمطالبة بها، كما يجب أن تحدث العمليات وفق أسعار شفافة وبموجب ظروف وأحوال عادلة والتي تحمي حقوق جميع المساهمين حسب نوعهم.

4/ 6/ 2 يجب عدم استخدام طرق ووسائل ضد حالات الاستيلاء كحجاب واقي للإدارة ومجلس الإدراة ضد المساءلة، ففي بعض البلدان تستخدم الشركات وسائل ضد حالات الاستيلاء، ومع ذلك فإن، كل من المستثمرين والأسواق المالية قد عبروا عن اهتمامهم حول إمكانية الاستخدام واسع الانتشار لوسائل ضد حالات الاستيلاء من أن تكون كعائق جدي لتفعيل الرقابة على الشركات من قبل السوق المالي، وفي بعض الحالات يمكن أن تكون وسائل ضد الاستيلاء ببساطة وسائل تحجب الإدارة أو مجلس الإدارة من مراقبة وإشراف المساهمين. وعند

تطبيق أي وسيلة من وسائل ضد الاستيلاء، والتعامل مع مقترحات الاستيلاء، لذا فان واجب الوكالة والأمانة لمجلس الإدارة تجاه المساهمين والشركة، يجب أن يبقى في أعلى مكانتها.

4/ 7 يجب تسهيل ممارسة حقوق الملكية من قبل جميع المساهمين، بما في ذلك المستثمرين المؤسسين:

حيث أن المستثمرين يمكن أن يسعوا إلى تحقيق أهداف استثمارية مختلفة، فان مبادئ الحاكمية لم تؤيد أيه إستراتجية استثمارية معينة، ولم تسعى لوصف الدرجة المثلى للإجراءات الفاعلة للمستثمر. وبالرغم من ذلك، فإنه عند الأخذ بالاعتبار التكاليف والمنافع عند ممارسة حقوق ملكيتهم، فإن العديد من المستثمرين على الأرجح يستنتجون بان العوائد المالية الايجابية والنمو يمكن الحصول عليهما عن طريق إجراء كمية معقولة من التحليل وباستخدام حقوقهم، وذلك بالإضافة إلى ما يلي:

4/ 7/ 1 يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفون ضمن حدودهم كوكلاء (يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم) الإفصاح عن تحكمهم المؤسسي الشامل وسياسات التصويت بخصوص استثماراتهم، بما في ذلك الإجراءات المتبعة التي لديهم من اجل التقرير عن استخدام حقوقهم في التصويت: وكظاهرة عامة آخذة بالتزايد، الاحتفاظ بالأسهم من قبل المستثمرين المؤسسين حيث إن فاعلية ومصداقية النظام الشامل للتحكم المؤسسي وإشراف الشركة ومراقبتها سيعتمد إلى حد كبير على المستثمرين المؤسسين الذين يمكنهم عمل استخدام مطلع لحقوق مساهميهم، وممارسة وظائف ملكيتهم في الشركات التي استثمروا بها بكفاءة.

وحيث أن هذا المبدأ لا يتطلب من المستثمرين المؤسسين التصويت لأسهمهم، فإنه يطالب إلى الإفصاح عن الكيفية التي سيمارسون بها حقوق ملكيتهم بالأخذ بعين الاعتبار فاعلية وتأثير التكلفة.

ففي المؤسسات التي تتصرف ضمن نطاق الوكالة مثل حالة أموال التقاعد، وخطط الاستثمار الجماعية، وبعض الأنشطة لشركات التامين، فان الحق في التصويت يمكن

اعتباره جزءاً من قيمة الاستثمار الذي تم بالنيابة عن عملائهم، ويمكن أن ينتج عن الفشل ممارسة حقوق الملكية خسارة للمستثمر، والذي يجب أن يصبح واعيا ومدركا للسياسة التي سوف تتبع من قبل المستثمرين المؤسسين.

وفي بعض البلدان يكون الطلب للإفصاح عن سياسات التحكم المؤسسي مفصلا ويتضمن متطلبات من اجل بيان استراتجيات صريحة خاصة بالظروف التي سوف تتدخل فيها المؤسسة في أمور الشركة، والأسلوب الذي سوف تستخدمه في مثل هذا التدخل، والكيفية التي سوف يقيمون بها فاعلية الإستراتيجية.

وفي العديد من البلدان يطلب من المستثمرين المؤسسين إما الإفصاح عن سجلات تصويتهم الفعلية أو أنها تعتبر كممارسة جيدة، وتطبق على أساس التطبيق (الاستخدام) أو التفسير، ويكون الإفصاح إما لعملائهم - ويكون ذلك فقط بالنسبة للأوراق المالية لكل عميل- أو في حالة المستشارين الاستثمارين يكون للشركات الاستثمارية المسجلة، أو إلى السوق والتي يكون إجراءاتها اقل كلفة.

وكأسلوب مكمل من اجل المشاركة في اجتماعات المساهمين هو إنشاء حوار مستمر مع شركات المحفظة المالية حيث إن مثل هذا الحوار بين المستثمرين المؤسسين والشركات يجب تشجعيه، خاصة من خلال تحرير الموانع التشريعية غير الضرورية. بالرغم من أنه أمر إجباري وملزم للشركة بمعاملة جميع المساهمين بالتساوي، وعدم إنشاء أسرار معلومات إلى المستثمرين المؤسسين والتي لا تكون متاحة في نفس الوقت للسوق. إ

إن المعلومات الإضافية التي تقدمها الشركة ستحتوي عادة على خلفية عامة للمعلومات حول الأسواق التي تعمل فيها الشركة، وتكون هناك تفاصيل إضافية للمعلومات جاهزة فعلاً للسوق، عندما يقوم المستثمرون المؤسسين بصفتهم الوكلاء عن الشركات بتطوير سياسة التحكم المؤسسي والإفصاح عنها، لذا فإن التطبيق الفاعل يتطلب أن يوفروا أيضاً الموارد البشرية والمالية من أجل متابعة هذه السياسة بالطريقة التي يمكن أن يتوقعها المستفيدين وشركات المحفظة المالية.

4/ 7/ 2 يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم الإفصاح عن معالجتهم للتضارب الكبير في المصالح والتي يمكن أن تؤثر على ممارسة

الحقوق الرئيسية للملكية بالنسبة لاستثماراتهم حيث إن الحوافز للملاك الوسطاء من اجل التصويت لأسهم وممارسة وظائف الملكية الرئيسية يمكن بموجب ظروف معينة أن تختلف عن تلك التي للملاك المباشرين.

وان مثل هذه الاختلافات يمكن أن تكون في بعض الأحيان مقبولة تجاريا ولكنها يمكن أن تنشأ عن تضارب في المصالح والتي تكون خطيرة عندما تكون المؤسسة الموكلة شركة تابعة أو مؤسسة مالية أخرى وخاصة عندما تكون مجموعة مالية متكاملة.

وعندما تنشا مثل هذه التضاربات عن علاقات تجارية هامة، مثلا، من خلال اتفاقية لإدارة أموال محفظة الأوراق المالية للشركة فان مثل هذه التضاربات يجب تحديدها والإفصاح عنها، وفي نفس الوقت، يجب على المؤسسات الإفصاح عن الإجراءات التي يأخذونها من اجل تقليل الأثر السلبي المحتمل على مقدرتهم لممارسة حقوق الملكية الرئيسية، مثل هذا الإجراء يمكن أن يتضمن فصل المكافآت المتعلقة بإدارة الأموال عن تلك المرتبطة بامتلاك أعمال جديدة في مكان ما في المنظمة.

8/4 يجب السماح للمساهمين وبما في ذلك حملة الأسهم المؤسسين بالتشاور مع بعضهم البعض حول مواضيع تتعلق بالحقوق الأساسية للمساهمين كما عُرّفت في مبادئ التحكم المؤسسي، والخاضعة للاستثناءات لمنع سوء الاستخدام:

حيث قد لوحظ منذ وقت طويل بان الشركات التي تتمثل في الملكية المشتتة لأسهمها، يمكن أن يكون للمساهمين الأفراد حصة صغيرة في أسهم الشركة لكي يبرروا تكلفة اتخاذ إجراء، أو عمل استثمار في مراقبة الأداء.

إضافة إلى ذلك، إذا قام المساهمين الصغار باستثمار موارد في مثل هذه الأنشطة فان آخرين سوف يكسبوا أيضا بدون قيامهم بأية مشاركة – أي أهم ركاب أحرار- كما إن هذا الأثر والذي يخدم في تخفيض الحوافز لأغراض المراقبة من المحتمل أن يكون اقل من مشكلة للمؤسسات، وعلى وجه الخصوص، المؤسسات المالية والذين يتصرفون كوكلاء ائتمان، عند تقرير ما إذا كان يريدون زيادة ملكيتهم إلى قدر كبير وهام في الشركات الانفرادية، أو بدلاً من ذلك

وبساطة القيام بالتنويع، ومع ذلك فإن تكاليف أخرى بخصوص الاحتفاظ بحصة كبيرة يمكن أن تكون عالية.

وفي الكثير من الحالات، يمنع المستثمرون المؤسسون من القيام بعمل ذلك لأنها خارج طاقتهم، أو تتطلب استثمار أكثر من أصولهم في شركة واحدة عما تتطلبه حصانة الاستثمار، ومن اجل التغلب على هذا الاتساق والذي يؤيد عملية التنويع، يجب أن يسمح لهم، وحتى يشجعوا للتعاون والتنسيق لتصرفاتهم في تسمية (ترشيح) وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وتقديم الاقتراحات على أجندة الاجتماعات، والقيام بالمناقشات مع الشركة بشكل مباشر، وذلك من اجل تحسين التحكم المؤسسي. وبشكل عام، يجب السماح للمساهمين بالاتصال مع بعضهم البعض، وبدون التوافق مع الترتيبات الرسمية لإغراءات التوكيل.

كما يجب الاعتراف بان التعاون بين المستثمرين قد يستخدم أيضا للتلاعب في الأسواق، والحصول على سيطرة على الشركة وبدون أن تكون خاضعة لأية تعليمات متعلقة بالاستيلاء، ومع ذلك، يمكن أن يكون التعاون أيضا لأغراض تطويق قانون المنافسة، ولهذا السبب، تكون في بعض البلدان مقدرة المستثمرين المؤسسين على التعاون بالنسبة لإستراتيجية تصويتهم إما محدودة أو ممنوعة.

كما يمكن أيضا المراقبة والإشراف على اتفاقيات المساهمين بشكل لصيق، ومع ذلك، إذا لم تحتوي الشركات المساهمة مواضيع متعلقة بالرقابة المؤسسية، أو التضارب في الاهتمامات حول السوق، فان الكفاءة والعدالة، والمنافع الناجمة عن ملكية أكثر تأثيرا يمكن أن تكون محافظ عليها، لذا فإن الإفصاح يعد ضروري للتعاون بين المستثمرين، أو المؤسسين و غيرهم،كما يمكن أن يكون مصحوب بشروط والتي تمنع الاتجار لفترة من الزمن من اجل تجنب احتمالية التلاعب في السوق المالي.

المعاملة العادلة للمساهمين The Equitable Treatment of Shareholders

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي المعاملة العادلة لجميع المساهمين بما في ذلك أقلية المساهمين والمساهمين

الأجانب،ويجب أن تعطى الفرصة لجميع المساهمين للحصول على تعويض فاعل في حالة انتهاك حقوقهم، كما يجب حماية ثقة المستثمرين بالنسبة لرأس المال الذي ساهموا به من إساءة الاستعمال أو الاختلاس من قبل مديري الشركة، أو أعضاء مجلس الإدارة، أو كبار المساهمين المسيطرين، وهذا عامل مهم في أسواق رأس المال.

وكذلك يمكن لمجلس الإدارة والمديرين والمساهمين المسيطرين أن يكون لديهم الفرصة للمشاركة في أنشطة تقدم مصالحهم على حساب المساهمين الصغار (الذين ليس لهم سيطرة)، ومن أجل تقديم حماية للمستثمرين، وذلك عن طريق التمييز بين حقوق المساهمين القديمة والجديدة، فمثلا، الحقوق القديمة تتمثل بحق الشفعة، وأكثرية مؤهلة بالنسبة لقرارات معينة، والحقوق الجديدة تسمح في البحث عن التعويض في حالة انتهاك الحقوق.

وفي المجال القضائي الذي يكون فيه إلزام الإطار القانوني والتشريعي ضعيفا، وجدت بعض البلدان أن من المرغوب فيه تقوية الحقوق القديمة للمساهمين، وذلك مثل وضع حدود لملكية الأسهم المتدنية من اجل وضع مواضيع على أجندة اجتماع، أو عن طريق طلب أغلبية من حملة الأسهم بالنسبة لاتخاذ قرارات معينة مهمة. وتؤيد مبادئ التحكم المؤسسي المعاملة المتساوية لكل من حملة الأسهم المحليين والأجانب ، كما لم تتطرق المبادئ للسياسات الحكومية بخصوص تنظيم الاستثمار الأجنبي المباشر.

وإحدى الطرق التي يستطيع بموجبها حملة الأسهم وضع حقوقهم موضع التنفيذ هي أن يكونوا قادرين على القيام بدعاوى قانونية وإدارية ضد أعضاء مجلس الإدارة والإدارة، وقد بينت الخبرة بأن محدد هام للدرجة التي تتم فيها حماية حقوق المساهم هي ما إذا كان هناك طرق فاعلة موجودة للحصول على تعويض عن الشكوى وبتكلفة معقولة وبدون تأخير زائد، ويتم تحسين وتقوية ثقة أقلية المساهمين عندما يزود النظام القانوني الآليات لأقلية المساهمين إقامة دعوى قضائية عندما يكون لديهم أساسا معقولا للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت،

واشتراط مثل هذه الآليات الملزمة التنفيذ تعتبر من المسؤوليات الرئيسية للمشرعين والمنظمين.

وهناك بعض المخاطر أن يساعد النظام القانوني أي مستثمر في التحدي للنشاط المؤسسي في المحاكم، وإقامة دعاوى متزايدة، لذا قدمت العديد من النظم القانونية مواد لحماية الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ضد سوء استخدام الدعاوى على شكل اختبارات لكفاية شكاوى المساهم، والتي يطلق عليها الملاذ الآمن لتصرفات الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة - مثال ذلك، قاعدة الاجتهاد أو الحكم الشخصي للإعمال- وبالمثل، الملاذ الآمن بالنسبة للإفصاح عن المعلومات.

وفي نهاية الأمر، يجب أن يكون هناك توازن بين السماح للمستثمرين للبحث عن علاقات لتحقيق حقوق الملكية وتجنب إقامة الدعاوى المفرطة، وقد وجدت العديد من البلدان بان وجود إجراءات بديلة مثل جلسات الاستماع الإدارية او إجراءات التحكيم المنظمة من قبل منظمي أو مشرعي الأوراق المالية أو غيرها من الجهات التشريعية تعتبر طريقة كفؤة لتسوية النزاعات على الأقل عند بداية حدوثها.

ولضمان إطار التحكم المؤسسي المعاملة العادلة لجميع المساهمين يجب مراعاة المبادئ الفرعية التالية:

1- يجب أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الإصدار بالتساوي مع مراعاة ما يلي:

1/1 يجب أن تحمل (تحصل) أي سلسلة من إصدارات الأسهم من نفس الإصدار نفس الحقوق، وأن يكون جميع المستثمرين قادرين على الحصول على معلومات حول الحقوق الملحقة لجميع سلسلة الإصدارات للأسهم قبل قيامهم بعملية الشراء، وأن تخضع أي تغييرات في حقوق التصويت للمصادقة من قبل فئة الأسهم التي تأثرت سلبياً وذلك لما يلي:

1/1/1 أن هيكل رأس المال الأمثل للشركة، من الأفضل أن يحدد من قبل الإدارة ومجلس الإدارة شريطة مصادقة حملة الأسهم.

1/ 1/ 2 أن بعض الشركات تصدر أسهم ممتازة والتي يكون لها تفضيل بالنسبة لقبض إرباح الشركة، ولكنها عادة لا يكون لديها حقوق التصويت،

1/ 1/ 3 أن الشركات يمكن أن تصدر شهادات (مساهمة) مشاركة أو أسهم بدون حقوق تصويت، والتي يفترض التعامل بها بأسعار مختلفة مقارنة مع الأسهم التي تمتلك حقوق التصويت.

1/ 1/ 4 إن جميع الهياكل يمكن أن تكون مؤثرة في توزيع المخاطر والمكافأة بطرق يفترض أن تكون في أحسن المصالح للشركة، وأيضا التمويل ذو التكلفة الكفء.

1/ 1/ 5 إن مبادئ التحكم المؤسسي لا تأخذ موقفاً بالنسبة إلى مفهوم "الصوت الواحد للسهم الواحد" ومع ذلك فإن هذا المفهوم كما يمكن أن يتوقع المستثمرون أن يتم إبلاغهم بخصوص حقوق تصويتهم قبل قيامهم بالاستثمار، وعندما يقوموا بعملية الاستثمار يجب أن لا تتعرض حقوقهم للتغيير ما لم يكن لحملة الأسهم التي يحق لها التصويت الفرصة للمشاركة في اتخاذ القرار.

1/ 1/ 6 إن مقترحات تغيير حقوق التصويت لإصدارات وأنواع الأسهم المختلفة يجب أن تقدم للمصادقة عليها في اجتماعات المساهمين وبأغلبية محددة للأسهم التي يحق لها التصويت بالنسبة للمجموعات المتأثرة بالتغير.

1/ 2 يجب حماية أقلية المساهمين من تصرفات التي يمكن أن تسيء إليهم من قبل أصحاب مصالح المسيطرين والذين يتصرفون إما مباشرة أو غير مباشرة، كما يجب أن يكون لديهم وسائل فاعلة للتعويض وذلك لما يلي:

1/ 2/ 1 يكون للعديد من الشركات التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية عدد كبير من المساهمين المسيطرين، بينما حضور مساهم مسيطر يمكن أن يخفض من مسألة

الوكالة عن طريق مراقبة لصيقة للإدارة،

1/ 2/ 2 أن الضعف في الإطار القانوني والتنظيمي يمكن أن يقود إلى الإساءة لمساهمين آخرين في الشركة، وإن احتمالية الإساءة تحدد حيث يسمح النظام القانوني وموافقة السوق والمساهمين المسيطرين لممارسة مستوى من السيطرة والتي لا تتمشى مع مستوى المخاطر التي تُفترض من خلال الطرق القانونية لفصل الملكية عن السيطرة، حيث إن مثل الهياكل الهرمية أو حقوق التصويت المزدوجة، ومثل هذه الإساءة يمكن أن تتم بطرق مختلفة بما في ذلك استخراج منافع خاصة مباشرة عن طريق دفع المكافآت والرواتب المرتفعة إلى موظفين من العائلة والمرتبطين بها، والعمليات غير الصحيحة مع الأطراف ذات العلاقة، والتحيز المنتظم في قرارات الأعمال والتغيرات في هيكل رأس المال من خلال إصدار خاص للأسهم لصالح المساهم المسيطر.

1/ 2/ 3 بالإضافة إلى الإفصاح، فان مفتاح حماية أقلية المساهمين هو عبارة عن الواجبات المحددة بوضوح للولاء من قبل أعضاء مجلس الإدارة للشركة ولجميع المساهمين.

وبالفعل إن الإساءة لأقلية المساهمين ينص عليها بشكل كبير في تلك البلدان التي يكون فيها الإطار القانوني والتنظيمي ضعيفاً بخصوص ذلك، كما ينشأ موضوع محدد في بعض التشريعات القضائية حيث تكون مجموعة من الشركات المسيطرة، وحيث يكون واجب الولاء لأعضاء مجلس الإدارة الذي يمكن أن يكون غامضاً وكما يفسر بالنسبة للمجموعة، وفي هذه الحالات، هناك بعض البلدان تتحرك الآن نحو رقابة الآثار السلبية وذلك بتحديد العملية التي تكون في صالح شركة أخرى في المجموعة يجب أن يقابلها استلام منفعة مقابلها من شركات أخرى في المجموعة.

ومن الشروط العامة الأخرى لحماية حقوق أقلية المساهمين والتي أثبتت فاعليتها، بما في ذلك الحقوق المتعلقة بحق الشفعة بالنسبة لإصدارات الأسهم، والأكثرية المؤهلة بخصوص قرارات معينة للمساهمين، واحتمالية استخدام التصويت الجماعي عند انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وفق ظروف معينة، تتطلب بعض التشريعات

القانونية أو تسمح للمساهمين المسيطرين شراء أسهم المساهمين الباقين بسعر للسهم يتم تحديده من خلال عملية تقييم مستقلة حيث إن مثل هذا الأمر مهم خاصة عندما يقرر المساهمون المسيطرون أن ينقصوا من إدراج المشروع، ومن الوسائل الأخرى لتحسين حقوق أقلية المساهمين تشمل المشتقات والدعاوى القضائية، ونسبة إلى الغرض العام لتحسين مصداقية السوق، فإن الخيار والتصميم النهائي للشروط من أجل حماية أقلية المساهمين تعتمد بالضرورة على الإطار التشريعي الشامل والنظام القانوني الوطني.

3/1 يجب القيام بعملية جمع الأصوات من قبل الوكلاء أو المرشحين بأسلوب متفق عليه مع المالك المستفيد للأسهم:

ففي بعض دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية جرت العادة للمؤسسات المالية والتي تحتفظ باسهم لصالح مستثمرين بإدارة أصوات هذه الأسهم، وبالنسبة للوكلاء - مثل- البنوك وشركات السمسرة والذين يحتفظون بالأوراق المالية كمرشحين من قبل العملاء، فانه يطلب منهم أحيانا التصويت لصالح الإدارة ما لم يعطوا توجيهات محددة من قبل حامل السهم القيام بعمل مختلف، ولذلك فالاتجاه في دول المنظمة هو إزالة تلك النصوص التي تساعد المؤسسات ذات الوصاية بإدارة أصوات المساهمين.

ولذلك قد تم مراجعة الأحكام في بعض البلدان حديثاً لتطلب من المؤسسات ذات الوصية بتزويد المساهمين بمعلومات تتعلق بخياراتهم في استعمال حقوق تصويتهم، ويمكن للمساهمين أن ينتخبوا عن طريق تفويض جميع حقوق تصويتهم إلى الوصي، وكبديل يمكن للمساهمين اختيار أن يكونوا على علم بالنسبة لأصوات جميع المساهمين المقبلين، كما يمكن أن يقوموا بإدارة بعض الأصوات، بينما يفوضون بعض حقوق التصويت إلى الوصي (الوكيل).

لذلك من الضروري رسم توازن معقول يبين ضمان أن أصوات المساهمين لم تدار من قبل الوصي بدون الرجوع إلى رغبات المساهمين وعدم فرضهم أعباء زائدة عن الأوصياء من اجل ضمان موافقة المساهم قبل الإدلاء بالأصوات،

ويكفي الإفصاح للمساهمين إذا لم توجد تعليمات على عكس ذلك قد تم استلامها، حيث يقوم الوصي بالتصويت للأسهم بالطريقة التي يفترض أن تكون متفقة مع مصلحة المساهم.

كما يجب أن يكون معلوما بأن هذا المبدأ لا ينطبق على ممارسة حقوق التصويت من قبل الأوصياء أو أشخاص آخرين يتصرفون بموجب تكليف قانوني خاص - مثال ذلك، الحارس القضائي على الإفلاس، ومنفذ الوصية- لذلك يجب تزويد حملة إيصالات الإيداعات بنفس الحقوق الجوهرية والفرص العملية للمشاركة في التحكم المؤسسي تماماً مثل حملة الأسهم الأساسية.

وحيث يمكن لحملة الأسهم المباشرين استخدام التفاوض، فإنه يجب على مكتب الوديعة (الأمانة) المودع فيه أو هيئة معادلة إصدار توكيلات على أساس توقيت زمني منتظم لحملة إيصالات الإيداع، ويجب على حملة إيصالات الإيداع أن يكونوا قادرين على إصدار تعليمات تصويت ملزمة بخصوص الأسهم التي يحتفظ بها مكتب الإيداع أو الوديعة (الأمانة) بالنيابة عنهم.

4/1 يجب استبعاد عوائق التصويت عبر الحدود، وغالباً ما يمتلك المستثمرون الأجانب أسهمهم من خلال سلسلة من الوسطاء:

عادة يحتفظ بالأسهم في حسابات عند وسطاء الأوراق المالية، والذين بدورهم يحتفظون بحسابات مع وسطاء آخرين، ومودعين مركزيين للأوراق المالية في تشريعات قانونية أخرى، بينما الشركة المدرجة تقيم في بلد ثالث، إن مثل هذه السلسلة عبر الحدود تسبب تحدياً خاصاً بالنسبة لتحديد تخويل المستثمرين الأجانب لاستخدام حقوق تصويتهم، وعملية الاتصال مع مثل هؤلاء المستثمرين، وكمجموعة مؤلفة مع الممارسات التجارية والتي تقدم فقط إشعار قصير الأجل جداً، الأمر الذي يترك فيه المساهمون غالباً أمام وقت محدود جداً الاستجابة للدعوة من قبل الشركة ولاتخاذ قرارات مبنية على المعرفة بخصوص بنود تحتاج لقرار.

لذلك فإن هذا الأمر يضع عملية التصويت عبر الحدود مسألة صعبة، كما يجب أن يوضح الإطار القانوني والتنظيمي من المخول للرقابة على حقوق التصويت في حالات عبر الحدود، وحيث يكون الأمر ضرورياً لتبسيط سلسلة الإيداع، وبالإضافة إلى ذلك فان فترات الإشعار يجب أن تضمن أن للمستثمرين الأجانب في هذه الحالة فرص مشابهة لممارسة وظائف ملكيتهم كمستثمرين محليين، ومن اجل تسهيل للتصويت من قبل المستثمرين الأجانب، يجب أن تسمح لهم القوانين والتشريعات وممارسات الشركات المساهمة بالمشاركة من خلال وسائل تستخدم التكنولوجيا الحديثة.

5/1 يجب أن تسمح الإجراءات والعمليات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين بالمعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين، وأن لا تجعل إجراءات الشركة مسألة الإدلاء بالأصوات صعبة على نحو غير ملائم أو امراً مكلفاً:

حيث يعتبر حق المشاركة في الاجتماعات العامة للمساهمين حقاً أساسيا وجوهرياً على عدم تشجيع المساهمين غير المسيطرين أو المستثمرين الأجانب من التصويت، كما أن هناك عوائق أخرى تشمل منع التصويت بالوكالة، وطلب الحضور الشخصي في الاجتماعات العامة للمساهمين لغرض التصويت، ولا تزال توجد إجراءات أخرى يمكن أن تجعل من عملية التصويت امراً شبه مستحيل لممارسة حقوق الملكية، كما يمكن إرسال أوراق التفويض بوقت قريب جداً من وقت انعقاد اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، وذلك من اجل السماح للمساهمين بوقت مناسب للتشاور.

وهناك العديد من دول المنظمة يبحثون عن إنشاء قنوات أفضل للاتصالات واتخاذ القرارات مع المساهمين، وهناك تشجيع لجهود الشركات من اجل إزالة الحواجز إمام المشاركة في الاجتماعات العامة للمساهمين كما يجب أن يسهل أطار التحكم المؤسسي استخدام التصويت غيابيا الكترونيا.

2- يجب منع التعامل الداخلي وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي إلى التلاعب في أسواق رأس المال:

لذلك تمنع مثل هذه التصرفات من قبل تشريعات الأوراق المالية وقانون الشركات أو قانون الجرائم في معظم بلدان المنظمة ومع ذلك، فان معظم التشريعات لا تمنع مثل هذه الممارسات، وفي بعض الأحوال يكون الإلزام غير قوي، لذا يمكن إن ينظر إلى هذه الممارسات الجيدة طالما أنها تخالف مبدأ العدالة والمساواة للمساهمين.

لذلك فإن مبادئ التحكم تعيد التأكيد بأنه من المعقول للمستثمرين إن يتوقعوا بان إساءة السلطة الداخلة ستكون ممنوعة وفي الحالات التي يكون فيها مثل هذه الإساءة ليست ممنوعة بشكل محدد من قبل التشريع أو حيث يكون الإلزام غير فاعل سيكون من المهم للحكومات اخذ معايير لإزالة مثل هذه الفجوات.

3- يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسين الإفصاح إلى مجلس ما إذا كان لديهم مصالح هامه بشكل أو غير مباشر أو بالنيابة على إطراف ثالثه بالنسبة لأي عملية أوامر يؤثر بشكل مباشر على الشركة المساهمة:

حيث يقع على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الالتزام بإبلاغ المجلس بالنسبة إلى ما إذا كان لديهم إعمال عائلية أو علاقة خاصة أخرى خارج الشركة والتي يمكن إن تؤثر على حكمهم الشخصي بخصوص عملية معينه أو مسالة تؤثر على الشركة.

إن مثل هذه العلاقات الخاصة تحتوي على أوضاع حيث يكون للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة علاقة بالشركة من خلال ارتباطها بالمساهم الذي يكون في مركز لممارسة السيطرة، وحيث يتم الإعلان عن مثل هذه المصالح الهامة، يكون من الممارسات الجيدة بالنسبة لذلك الشخص بان لا يكون مرتبطا بأي قرار يتضمن العملية أو ذلك الأمر.

دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي

The Role of Stakeholders in Corporate Governance

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يعترف إطار التحكم المؤسسي بحقوق أصحاب المصالح الصادرة عن قانون او من خلال اتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين الشركات المساهمة واصحاب المصالح في إيجاد الثروة، والوظائف، والإبقاء والمحافظة على منشآت سليمة مالياً.

ولذلك فإن احد الأوجه الرئيسية للتحكم المؤسسي الذي يهتم بضمان تدفق رأس المال الخارجي للشركات في شكل أسهم أو اقتراض، كما يهتم التحكم المؤسسي أيضا بإيجاد طرق لتشجيع اصطحاب المصالح المتنوعين في الشركة للقيام بالاستثمار والمستوى بالنسبة لرأس المال البشري والعيني.

لذا إن النجاح التنافسي للشركة المساهمة هو نتيجة لعمل الفريق والذي يتضمن المساهمات من مدى مختلف من مزودي الموارد بما في ذلك المستثمرين والموظفين والدائنين والموردين كما يجب أن تعترف الشركات المساهمة بان مشاركة أصحاب المصالح تكون مورداً ثميناً لبناء شركات رابحة ومنافسة وبذلك يكون في مصلحة الشركات على المدى الطويل التعاون في إيجاد الثروة بين أصحاب المصالح.

بالإضافة الى ما تقدم يجب أن يعترف إطار التحكم بان مصالح الشركة المساهمة تخدم بالاعتراف بمصالح أصحاب المصالح ومساهمتهم في نجاح الشركة المساهمة على الأمد الطويل، ولذا فإن قيام أصحاب المصالح بدورهم في التحكم المؤسسي يتطلب مراعاة المبادئ الفرعية التالية:

1- يجب احترام حقوق أصحاب المصالح في جميع دول المنظمة بواسطة قانون:

مثال ذلك قوانين العمل والتجارة، الإفلاس أو بواسطة علاقات تعاقدية، وحتى في المجالات التي لا تكون فيها مصالح أصحاب المصالح موجودة بتشريعات فيمكن للشركات أن تعمل ارتباطات إضافية لأصحاب المصالح والاهتمام بسمعة الحاكمية، والأداء المؤسسي غالباً ما يتطلب الاعتراف بالمصالح الأوسع.

2- يجب أن يكون لدي أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم:

حيث تكون مصالح أصحاب المصالح محمية بقانون، كما يجب أن يكون الإطار التشريعي شفاف ولا يمنع من قدرة أصحاب المصالح بالاتصال والحصول على تعويض في حالة مخالفة حقوقهم.

3- يجب السماح لمساهمة الموظفين بتطوير آلية تحسين أدائهم:

حيث إن الدرجة التي يشارك فيها الموظفين في التحكم المؤسس، تعتمد على القوانين والممارسات الوطنية ويمكن أن تختلف من شركة لأخرى، كما يمكن لآلية تحسين الأداء المساهمة في مفهوم التحكم المؤسسي وأن تفيد الشركات مباشرة.

وبالمثل بشكل مباشر وغير مباشر من خلال استعداد الموظفين باستثمار مهاراتهم الخاصة في الشركة ، والأمثلة التالية تتعلق بآلية مشاركة الموظفين مثل، تمثيل الموظف في مجالس الإدارة، وعمليات التحكم مثل الأعمال الاستشارية والتي تتعلق بوجهة نظر الموظف في قرارات رئيسية معينة.

أما بخصوص آليات تحسين الأداء فانه في كثير من البلدان توجد خطط ملكية الأسهم للموظفين أو غيرها من آليات المشاركة في الأرباح، كما أن التزامات التقاعد هي أيضا وغالباً ما تكون عنصر للعلاقة بين الشركة وموظفيها في الماضي والحاضر، وحيث تكون مثل هذه الارتباطات تتضمن إنشاء الصناديق يجب أن يكونوا مستقلين عن إدارة الشركة والدارة هذه الصناديق لجميع الإطراف المستفيدة.

4- يجب أن يكون لدي أصحاب المصالح منفذ للحصول على معلومات ذات علاقة وكافية:

حيث يساهم (يشارك) أصحاب المصالح في عملية التحكم المؤسسي، ويعتمد عليهم على أساس منتظم وبالتوقيت المناسب، بالإضافة الى أن قوانين وممارسات أنظمة التحكم المؤسسي تنص على المشاركة من قبل أصحاب المصالح

فانه من الضروري بان يكون لديهم منفذاً ضرورياً للحصول على المعلومات من اجل تلبية مسؤولياتهم.

5- يجب أن يكون أصحاب المصالح بما فيهم الموظفين الإفراد والجهات التي تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير الأخلاقية أو غير القانونية إلى مجلس الإدارة بحرية وأن لا تتأثر حقوقهم نتيجة قيامهم بمثل هذا العمل:

حيث أن الممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية من قبل مديري المؤسسة يمكن ان لا يخالفوا فقط حقوق أصحاب المصالح ولكن أيضا قد يسيء إلى الشركة ومساهميها بالنسبة لآثارها على السمعة والمخاطر المتزايدة بخصوص الالتزامات المالية المستقبلية، وبذلك تكون في مصلحة الشركة ومساهميها تكوين إجراءات وملاذ آمن بالنسبة لشكاوي الموظفين إما بشكل شخصي أو من خلال الجهات التي تمثلهم أو آخرين خارج الشركة بخصوص السلوك غير القانوني وغير الأخلاقي.

ففي العديد من البلدان يشجع مجلس الإدارة من قبل القوانين والمبادئ لحماية هؤلاء الأفراد والجهات التي تمثلهم وإعطائهم منفذاً مباشراً سرياً لشخص معين مستقل في المجلس غالباً ما يكون عضو في لجنة التدقيق أو لجنة الأخلاق.

وقد أنشأت بعض الشركات لجنة تتعامل مع مثل هذه الشكاوي كما أن العديد من المنظمين أقاموا خط تلفوني سري وبريد الكتروني لاستلام مثل هذه الشكاوي، بينما في بلدان أخرى تأخذ الجهات التي تمثل الموظفين على عاتقها المهام لتحويل هذه الاهتمامات للشركة، كما يجب على الموظفين الإفراد أن لا يمنعوا أو يكون لديهم حماية اقل عندما يتصرفون لوحدهم، وعندما يكون هناك استجابة غير ملائمة بخصوص الشكاوي المتعلقة بهم ، لذلك فإن إرشادات المنظمة بخصوص المنشآت متعددة الجنسية تشجعهم للإبلاغ عن شكواهم إلى الجهات الرسمية، كما يجب على الشركة أن تمتنع عن عمل تصرفات تتعلق بالتمييز أو النظام ضد هؤلاء الموظفين او الجهات التي تمثلهم.

6- يجب أن يستكمل إطار التحكم المؤسسي بإطار فاعل وكفؤ ضد الإفلاس وكذلك تطبيق إلزامي فاعل لحقوق الدائنين:

خصوصاً في الأسواق المالية الناشئة حيث يعتبر الدائنين من أصحاب المصالح الرئيسيين، كما أن حجم ونوع الدائنين المقدم (المعطى) للشركات سوف يعتمد بشكل هام على حقوقهم ومدى التزاميتهم، فالشركات التي لديها سجل تحكم مؤسسي جيد غالباً ما يكونوا قادرين على اقتراض مبالغ اكبر وبموجب شروط مفضلة مقابلة مع أصحاب السجلات الضعيفة أو تلك التي تعمل في أسواق لا تتمتع بالشفافية.

لذلك فان إطار العسر المؤسسي يختلف بشكل واسع بين البلدان، ففي بعض البلدان عندما تكون الشركات قريبة من الإفلاس فان الإطار التشريعي يفرض واجباً على المديرين لكي يتصرفوا في مصلحة الدائنين والذين يمكن أن يلعبوا دوراً هاماً في تحكم الشركة، بينما في بلدان أخرى يكون لديهم آليات والتي تشجع المدين أن يكشف بالتوقيت المناسب المعلومات حول صعوبات الشركة حتى يمكن أجراء حل مناسب بين المدين ودائنيه.

بالإضافة الى ما تقدم تختلف حقوق الدائن حيث تتراوح من حملة الأسهم المضمونة إلى الدائنين غير المضمونين، إن إجراءات العسر المالي عادة ما تتطلب آليات كفؤة من اجل تسوية مصالح الدائنين المختلفة، ففي العديد من التشريعات القانونية يوضع مادة تتعلق بالحقوق الخاصة.

الإفصاح والشفافية Disclosure and Transparency

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب إن يضمن إطار التحكم المؤسسي إجراء إفصاح دقيق وبالتوفيق المناسب حول جميع الأمور المادية (الهامة) المتعلقة بالشركة المساهمة بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وتحكم الشركات.

ففي معظم دول المنظمة هناك كمية هائلة من المعلومات إجبارية واختيارية متعلقة بالمعاملات التجارية العامة والمشاريع الكبيرة غير المدرجة في السوق، وبالتالي تنشر لنطاق واسع من المستخدمين للمعلومات.

لذلك فإن الإفصاح العام مطلوب وكحد أدنى على أساس سنوي من خلال بعض الدول التي تتطلب إفصاح دوري على أساس نصف سنوي أو ربع سنوي أو حتى أكثر تكرارا في حالة التطورات الهامة التي تؤثر على الشركة.

وغالبا ما تقوم الشركات بإفصاح تطوعي (إجباري) والذي يكون ابعد من متطلبات الإفصاح كحد ادني وذلك استجابة إلى طلب السوق، لذلك فإن وجود إفصاح قوي والذي يعزز (ينمي) الشافية الحقيقية يعتبر ملامح أساسية لمراقبة السوق للشركات ومسالة مركزيه لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكيتهم على أساس أنهم مبلغين بالأمر.

ولذلك تبين الخبرة في بلدان التي يكون لديها أسواق مالية كبيره وفاعلة بان الإفصاح يمكن أيضا إن يكون أداة قوية ويمكن إن يساعد في جذب رأس المال والمحافظة على الثقة في هذه الأسواق.

وعلى العكس فان الإفصاح الضعيف يؤثر على الثقة في هذه الأسواق، كما أن الإفصاح الضعيف والممارسات غير الشفافة يمكن أن تساهم بسلوك غير أخلاقي وخسارة في أمانه السوق وبكلفة كبيرة ليس فقط للشركة ومساهميها ولكن أيضا بالنسبة للاقتصاد.

ولذلك يطلب المساهمون والمستثمرون المحليين منفذا للحصول على معلومات قابلة وموثقه ومنتظمة بتفاصيل كافية بالنسبة لهم من اجل تقييم العهدة التي أوكلت للإدارة وإجراء قرارات مبينه على معرفة حول التقييم والملكية وتصويت الأسهم، حيث إن المعلومات غير الواضحة أو غير الكافية يمكن إن تؤثر على قدر الأسواق للقيام بوظيفتها وزيادة في كلفة رأس المال الأمر الذي ينتج عنه ضعف في ضعف في توزيع الموارد،

بالإضافة الى ما تقدم فإن الإفصاح يساعد أيضا في تحسين تفهم الجمهور الهيكل وأنشطه المشاريع والسياسات المؤسسية والأداء بالنسبة إلى المعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات بالمجتمعات التي تعمل فيها.

لذلك فإن إرشادات المنظمة المتعلقة بالشركات متعددة الجنسية هي ذات علاقة بهذا المضمون، ولا يتوقع من الشركات الإفصاح عن المعلومات التي يمكن إن يكون لها خطورة على موقعهم التنافسي ما لم يكن الإفصاح ضروريا من اجل التبليغ الكامل لقرار الاستثمار ومن اجل تجنب تضليل المستثمر ومن اجل تحديد أي معلومات يجب الإفصاح عنها كحد أدنى .

وبالتالي فقد طبقت العديد من البلدان مفهوم الأهمية المادية (النسبية)، ويمكن تعريف المعلومات المادية على أنها معلومات إذا تم حذفها أو أسيء عرضها يمكن إن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتحدة من قبل مستخدمي المعلومات وتساند مبادئ التحكم الإفصاح بالتوقيت المناسب لجميع التطورات الهامة التي تنشا بين التقارير المنتظمة ، كما تساند أيضا الإبلاغ للمعلومات المتزامن لجميع المساهمين وذلك لضمان المعاملة العادلة والمتساوية لهم ومن اجل المحافظه على العلاقات الحقيقية مع المستثمرين والمشاركين في السوق يجب أن تكون الشركات حذره لعدم مخالفة هذا المبدأ الأساسي للمعاملة العادلة.

وبناء على ما تقدم يجب أن يراعي بالنسبة للإفصاح والشفافية المباديء الفرعية التالية:

1- يجب أن يشمل الإفصاح المعلومات الهامة ولكن ليس مقيدا بالمعلومات الهامة بالنسبة لما يلي:

1/ 1النتائج المالية والتشغيلية للشركة:

حيث تعتبر البيانات المالية المدققة والتي تبين الأداء المالي والوضع المالي للشركة والتي تشمل عادة الميزانية، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات والملاحظات المتعلقة بها هي المصدر الأكثر استخداما للمعلومات حول الشركة والأهداف المتعلقة بها هي المصدر الأكثر استخداما للمعلومات حول

الشركة والهدفين الأساسين للقوائم المالية في شكلها الحالي هما للمساعدة في تطبيق المراقبة المناسبة، ولتقديم الأساس لتقييم الأوراق، وكمسائلة نموذجية تحتوي التقارير السنوي مناقشات الإدارة وتحليل العمليات التشغيلية، وتكون المناقشات مفيدة جدا عندما تقرا مع البيانات المرفقة لها، ويهتم المستثمرون بشكل خاص بتلك المعلومات التي يمكن أن تلقي الضوء على الأداء المستقبلي للشركة.

ويمكن القول جدلا بان التحكم يمكن غالبا ربطه بالفشل في الإفصاح عن " الصورة الكاملة " خاصة حيث يكون استخدام بنود الميزانية لتقديم ضمانات أو التزامات مشابهة بين الشركات ذات العلاقة، وبالتالي يكون من المهم أن يفصح عن العمليات المتعلقة بالمجموعة الكاملة للشركات تمشيا مع المعايير الدولية عالية الجودة، وتضمين المعلومات حول الالتزامات الطارئة، والعمليات خارج الميزانية، وبالمثل المشروعات ذات الغرض الخاص.

1/ 2 أهداف الشركة:

إضافة للأهداف التجارية للشركات، فإنها تشجع للقيام بالإفصاح المتعلقة بالأخلاقيات التجارية، والبيئية وغيرها من التزامات السياسة العامة، إن مثل هذه المعلومات يمكن أن تكون مهمة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات من اجل التقييم الأفضل للعلاقة بين الشركات والمجتمعات التي تعمل فيها، والخطوات التي اتخذتها الشركات لتنفيذ أهدفها.

1/ 3 الملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت:

إن احد الحقوق الأساسية للمستثمرين هو إن يتم إبلاغهم حول هيكل ملكية الشركة، وحقوقهم، وبالمثل حقوق الملاك الآخرين، كما يجب أن يمتد الحق لمثل هذا الإفصاح، كما يجب أن تجعل الأهداف مجموعة وطبيعة وهيكل المجموعة شفافة ،ولذلك تتطلب البلدان غالبا الإفصاح عن بيانات الملكية في حالة حدوث حدود معينه للملكية، ويمكن إن يشمل مثل هذا الإفصاح عن البيانات التي تتعلق بالمساهمين الرئيسين وغيرهم، أو من خلال اتفاقيات المساهمين، أو ملكية سيطرة لمجموعة كبيره من الأسهم، أو علامات وضمانات هامه بين المساهمين.

ومن اجل إغراض التنفيذ بشكل خاص، وتحديد المصالح المتضاربة المحتملة، وعمليات مع الطرف الثالث (ذات العلاقة)، والاتجار الداخلي، فان المعلومات حول تسجيل الملكية المستفيدة، في الحالات التي يكون فيها المساهمة الرئيسية يحفظ بها من خلال هياكل أو ترتيبات وسيطة، فان المعلومات حول الملاك المستفيدين يجب الحصول عليها على الأقل من جهات تنظميه أو إلزامية أو من خلال عملية تشريعيه.

ولذلك فقد وفرت المنظمة "الخيارات للحصول على ملكية مفيدة ومعلومات سيطرة" يمكن إن تخدم كاداه تقييم ذاتيه مفيدة للبلدان التي ترغب في ضمان منفذ ضروري للمعلومات حول الملكية المفيدة.

1/ 4 سياسة المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسيين ومعلومات حول أعضاء المجلس بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، وقيادات أخرى للشركة وما إذا كانوا يعتبرون مستقلين من قبل:

حيث يطلب المستثمرين معلومات بالنسبة لكل عضو من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسين من اجل تقييم الخبرة والمؤهلات، وتقييم أية تضاربات محتملة في المصالح والتي يمكن أن تؤثر على حكمهم الشخصي. وبالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة يجب أن تشمل المعلومات الخاصة بهم مؤهلاتهم، اسمهم المملوكة في الشركة، وعضويتهم في مجالس أخرى، وما إذا كانوا يعتبرون أعضاء مستقلين من قبل المجلس،

لذلك من المهم الإفصاح عن العضوية في مجالس إدارة الشركات الأخرى ليس بسبب أن ذلك يعتبر مؤشرا للخبرة فقط واحتمال ضغط الوقت الذي يواجهه عضو المجلس، ولكن أيضا بسبب أن ذلك قد يكشف تضارب محتمل في المصالح، ويؤثر على درجة الشفافية بأدوارهم في هذه المجالس.

لذلك في أغلب المبادئ أو القوانين يجب أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من المستقلين وفي العديد من البلدان يكون مجلس الإدارة مجبرا على وضع الأسباب لماذا يمكن اعتبار عضو المجلس مستقلا، وبعد ذلك يترك الأمر

للمساهمين، والسوق في النهاية لتحديد إذا ما كانت هذه الأسباب مبررة، وقد توصلت العديد من البلدان بأنه يجب على الشركات الإفصاح عن عملية الاختيار، خاصة إذا ما كانت مفتوحة أمام المجال الواسع للمرشحين ويجب تقديم مثل هذه المعلومات بشكل مسبق لأي قرار صادر عن اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، أو على أساس مستمر إذا تغير الوضع بشكل كبير.

كما أن المعلومات حول مكافآت أعضاء المجلس والمديرين التنفيذيين تعتبر أيضا موضع اهتمام المساهمين، وعلى وجه الخصوص، اهتماما معنيا بخصوص الربط بين المكافآت وأداء الشركات، ويتوقع عادة من الشركة بشكل عام الإفصاح عن معلومات حول مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وذلك من اجل أن يستطيع المستثمرون تقدير خطط تكاليف ومنافع المكافآت، ومساهمة خطط الحوافز مثل خطط خيارات الأسهم بالنسبة لأداء الشركة، إن الإفصاح على الأساس الفردي - بما في ذلك شروط إنهاء الخدمة والتقاعد- أصبحت بشكل متزايد تعتبر ممارسة جيدة وإلزامية التطبيق في العديد من البلدان، وتطلب بعض التشريعات الإفصاح عن المكافآت المتعلقة بعدد معين من المديرين الذين يتقاضون أعلى المرتبات وبينما في بلدان أخرى يقتصر الإفصاح عن مرتبات مراكز معينة.

5/1 العمليات مع الأطراف ذات العلاقة:

من المهم والضروري أن تعرف الأسواق المالية ما إذا كانت الشركات المدرجة في السوق تدار وفقا لمصالح المستثمرين فيها، والى هذا الحد فانه من الضروري للشركة أن تفصح بشكل كامل عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة للسوق، إما بشكل إفرادي أو على أساس المجموعة، بما في ذلك إذا كانت هذه العمليات قد تمت على أساس عمليات حقيقية وكذلك على أساس الشروط العادة للسوق.

ومثل هذا الأمر يعتبر في عدد من التشريعات القانونية على انه مطلب قانوني، ويمكن أن تشمل الأطراف ذات العلاقة منشات تسيطر أو تحت سيطرة عامة مع الشركة، ويشمل المستثمرون الهامين أعضاء من عائلاتهم والموظفين

الإداريين الرئيسيين، وتعتبر العمليات التي تشمل المساهمين الرئيسيين - أو أفراد عائلاتهم القريبين أو العلاقة معهم ... وغير ذلك - إما بشكل مباشر أو غير مباشر، من الممكن أن تكون أنوع الأكثر صعوبة للعمليات، وفي بعض التشريعات القانونية، فان المساهمين الذين تزيد ملكية أسهمهم عن 5٪ من رأسمال الشركة مرغمين التقرير عن عملياتهم.

كما تتضمن متطلبات الإفصاح طبيعة العلاقة حيث توجد السيطرة، وطبيعة ومبلغ العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، وعلى شكل مجموعة كلما كان ذلك مناسبا، وبالأخذ بعين الاعتبار الغموض المستأصل للعديد من العمليات، فان الالتزام يمكن أن يوضع على المستفيد من اجل إبلاغ المجلس بالنسبة للعمليات والذي يجب بدوره يقوم بالإفصاح للسوق، إن هذا الأمر يجب أن لا يحل من واجب الشركة من احتفاظها بمراقبتها الخاصة والتي تعتبر مهمة هامة للمجلس.

6/1 عوامل المخاطر المتوقع حدوثها:

يحتاج مستخدمي المعلومات المالية والمشاركين في السوق المالي معلومات تتعلق بالمخاطر الهامة المتوقع حدوثها بشكل معقول والتي يمكن أن تشمل على مخاطر خاصة بالبضاعة، أو المناطق الجغرافية التي تعمل بها الشركة، ومدى الاعتماد على السلع، ومخاطر السوق المالي، بما في ذلك معدل الفائدة، أو مخاطر العملة، والمخاطر المتعلقة بالمشتقات، والعمليات خارج الميزانية، والمخاطر المتعلقة بالالتزامات البيئية.

إن مبادئ التحكم لم تتصور أن يكون الإفصاح عن المعلومات بتفاصيل اكبر عما هو ضروري لإعلام المستثمرين عن المخاطر الهامة والمتوقعة للشركة، ويكون الإفصاح عن المخاطر أكثر فاعلية عندما تكيف لصناعة معينة موضع السؤال، ويعتبر الإفصاح عن النظام المتعلق بمراقبة إدارة المخاطر بشكل متزايد على انه ممارسة جيدة.

7/1 أمور تتعلق بالموظفين وغيرهم من أصحاب المصالح:

تشجع الشركات وحتى في بعض البلدان تجبر على تقديم معلومات حول الأمور الرئيسية المتعلقة بالموظفين وغيرهم من أصحاب المصالح والتي يمكن أن تؤثر بشكل مادي على أداء الشركة، ويمكن أن يشمل الإفصاح هنا على العلاقات بين الإدارة والموظفين، والعلاقات مع أصحاب مصالح آخرين، مثل الدائنين، الموردين، المجتمعات المحلية، ولذلك تتطلب بعض البلدان إفصاحا واسعا للمعلومات حول الموارد البشرية، ويمكن لسياسات الموارد البشرية، مثل المبرمجين لتطوير وتدريب الموارد البشرية، ومعدلات الاحتفاظ للموظفين، ونصيب الموظفين من خطط الملكية، وتوصيل معلومات هامه عن قوة المنافسة للشركات بالنسبة للمشاركين في السوق.

8/1 هياكل وسياسات التحكم بشكل معين ، ومحتوى أي دليل أو سياسة للتحكم المؤسسي، والعملية التي يتم بها تنفيذها:

على الشركات إن تبلغ عن ممارسات تحكمها المؤسسي، ومثل الإفصاح في عدد من البلدان يعتبر في الوقت الحاضر إجباريا كجزء من الإبلاغ النظامي، كما يجب على الشركات في بلدان عده إن تطبق مجموعه مبادئ التحكم المؤسسي، أو تلك المجبرة من قبل سلطة الأدراج مع الإبلاغ الإجباري على أساس " الاستجابة أو التفسير " ، ويعتبر الإفصاح عن هياكل التحكم وسياسات الشركة، وخصوصا توزيع السلطة بين المساهمين، والإدارة وأعضاء مجلس الإدارة مسالة مهمة لتقيم تحكم الشركة وبالنسبة للشفافية، فان الإجراءات من اجل اجتماعات المساهمين يجب إن تضمن بان الأموال قد تم عدها وتسجيلها بشكل صحيح، وانه قد تم الإعلان عن النتائج بالوقت المناسب.

2- يجب إن تعد المعلومات والإفصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة: يتوقع كنتيجة لتطبيق المعايير ذات الجودة العالية تحسين قدره المستثمرين وبشكل جوهري على مراقبة تطبيق المعايير ذات الجودة العالية وتحسين وقابلية المقارنة للإبلاغ بشكل متزايد، وتحسين التبصر في أداء الشركه:

ولذلك تعتمد جودة المعلومات بشكل أساسي على المعايير التي تعد بموجبها هذه المعلومات والإفصاح عنها وتؤيد مبادئ التحكم تطوير معايير دوليه معترف بها ذات جودة عالية، والتي يمكن أن تخدم في تحسين شفافية وقابلية المقارنة للبيانات وإبلاغ مالي أخر بين البلدان.

إن مثل هذه المعايير يجب أن تنشأ من خلال عمليات عامة مستقلة ومفتوحة بما في ذلك القطاع الخاص وجهات أخرى ذات مصلحة مثل الجمعيات المهنية والخبراء المستقلين، ويمكن تحقيق معايير محلية عالية الجودة عن طريق جعلها متسقة مع احد المشاريع المحاسبية المعترف بها، ويطلب من الشركات المدرجة في السوق المالي في العديد من البلدان استخدام مثل هذه المعايير.

3- يجب القيام بمهمة التدقيق السنوي من قبل مدقق مستقل ومؤهل من اجل تزويد تأكيد خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين على أن البيانات المالية قد عرضت بشكل عادل للمركز المالي وأداء الشركة في جميع الأوجه الهامة:

وبالإضافة إلى الشهادة على أن البيانات المالية تمثل بعدالة المركز المالي للشركة، فان تقرير المدقق يجب أن يشمل أيضا رأياً حول الطريقة التي تمت بموجبها أعداد وعرض البيانات المالية حيث إن هذا الأمر يساهم في وجود بيئة رقابية محسنة في الشركة.

لذلك توجد العديد من الشركات التي قدمت معايير لتحسين استقلالية المدققين ومن اجل ربط وتضييق مسؤوليتهم تجاه المساهمين، وفي عدد من البلدان يقومون بربط الإشراف على التدقيق من خلال منشأة مستقلة، وقد نصت مبادئ مراقبة المدقق الصادرة عن المنظمة الدولية للبورصات المالية (IOSCO) عام 2002، بان مبادئ مراقبة المدقق تتضمن بشكل عام الآليات الداخلية لتقديم أن جهة تتصرف لصالح الجمهور تزود مراقبة على جودة وتطبيق والمعايير الأخلاقية المستخدمة في التشريعات القانونية.

وبالمثل جودة التدقيق للرقابة البيئية، وتطلب من المدققين أن يكونوا خاضعين لنظام الجهة المشرفة على المدقق والتي تكون مستقلة عن مهنة التدقيق، أو إذا كانت الجهة المهنية تمثل كجهة إشرافية، ويشرف عليها جهة مستقلة، ومن المرغوب جهة مستقلة.

ولذلك من المرغوب فيه لمثل هذه الجهة الإشرافية على المدقق أن تعمل لمصلحة الجمهور، وان يكون لديها عضوية مناسبة ودليل مناسب للمسؤوليات والسلطات وتمويل مناسب لا يخضع لسيطرة مهنة التدقيق للقيام بهذه المسؤوليات.

وكمسائلة عامة متزايدة بان تكون التوصية باختيار المدققين الخارجيين من قبل لجنة تدقيق مستقلة للمجلس أو من جهة معادلة وان يعينوا إما من تلك اللجنة أو الجهة أو من قبل المساهمين مباشرة، إضافة لذلك نصت مبادئ (IOSCO) حول استقلالية المدقق ودور التحكم المؤسسي في مراقبة استقلالية المدقق بان معايير استقلالية المدقق يجب أن تضع إطارا للمبادئ مدعومة من قبل مجموعة من القيود المانعة وسياسات المصلحة الذاتية والتأييد وعدم الكلفة والخوف.

بالإضافة الى ما تقدم فإن لجنة التدقيق يجب أيضا أن يوكل إليها الإشراف على العلاقة الشاملة مع المدقق الخارجي بما في ذلك طبيعة الخدمات غير التدقيقية المقدمة من المدقق للشركة، عند تقديم خدمات غير التدقيق المقدمة من المدققين للشركة.

إن تقديم خدمات غير التدقيق من قبل المدقق الخارجي للشركة يمكن أن تضعف استقلاليته، ويمكن أن يتورط في تدقيق العمل الذي قام به المدقق. وللتعامل مع الحوافز غير المتماثلة والتي يمكن أن تظهر فان العديد من البلدان تنادي في الوقت الحاضر بالإفصاح عن المبالغ المدفوعة للمدققين الخارجيين عن خدمات غير التدقيق، وكأمثلة على الشروط من اجل تعزيز استقلالية المدقق تشمل:

أ- حظر كامل أو قيود قاسية حول طبيعة العمل غير التدقيق، والذي يمكن أن يقوم به مدقق آخر غير الذي يقوم المدقق بتدقيق حساباته.

ب- التناوب الإجباري للمدققين إما بالنسبة للشركات أو في بعض الحالات لشركات التدقيق.

ج- حظر مؤقت حول توظيف مدقق سابق من قبل الشركة موضع التدقيق ومنع المدققين أو العاملين معهم من أن يكون لهم حصة مالية أو دور إداري في الشركات التي يقومون بتدقيقها.

وما هو جدير بالإشارة أن بعض البلدان تأخذ نهج تشريعي أكثر مباشرة وتحدد النسبة المئوية للدخل الناتج عن خدمات غير التدقيق والذي يمكن أن يحصل عليه المدقق من عميل معين، أو تحديد النسبة المئوية لدخل المدقق الكلي الذي يمكن أن يحصل عليه من عميل واحد، وكأحد المواضيع التي ظهرت في بعض التشريعات القانونية تخص الحاجة الملحة لضمان كفاءة وأهلية مهنة التدقيق، وفي العديد من الحالات توجد عملية تسجيل للأشخاص لتأكيد وتعزيز مؤهلاتهم، وهذا الأمر يحتاج إلى دعم بالتدريب المستمر ومراقبة خبرة العمل لضمان مستوى ملائم من الأهلية والكفاءة المهنية.

4- يجب أن يخضع المدققين الخارجين إلى مساءلة المساهمين، ويكونوا مدينين بواجبهم تجاه الشركة للقيام بالعناية المهنية عند تأدية عملية التدقيق:

إن الممارسة بان المدققين الخارجيين يتم تزكيتهم من قبل لجنة تدقيق مستقلة من المجلس أو من قبل جهة معادلة. وان المدققين الخارجيين يعينوا إما من قبل اللجنة أو الجهة المعادلة آو من قبل اجتماع المساهمين مباشرة يمكن اعتباره كممارسة جيدة حيث أنها توضح بأنه يجب على المدقق الخارجي أن يكون مسؤولاً من المساهمين .

كما أنها تؤكد بان المدقق الخارجي مدين بواجب العناية المهنية للشركة بدلاً من أي شخص أو أي مجموعة من مديري الشركة والذين يمكن أن يتفاعلوا معه لغرض أعمالهم.

5- يجب أن تزود قنوات نشر المعلومات منفذاً متساوياً وبالتوقيت المناسب وتكلفة فاعلة للحصول على معلومات ملائمة ذات صلة لمستخدميها:

ويمكن أن يكون لقنوات نشر المعلومات أهمية مثل تلك الأهمية لمحتوى المعلومات نفسها، وحيث يكون الإفصاح عن المعلومات غالباً ما يطلب تقديمه من

قبل التشريعات، لذا فأن المدخل للمعلومات يمكن أن يكون صعباً ومكلفاً، وقد تحسنت عملية تعبئة التقارير المطلوبة قانوناً بشكل كبير في بعض البلدان بواسطة التعبئة الالكترونية ونظام استعادة البيانات والحفاظ عليها،

كما تتجه بعض البلدان في الوقت الحاضر نحو الخطوة التالية وذلك عن طريق دمج وتكامل مصادر معلومات الشركة المختلفة، بما في ذلك تلك المعلومات المتعلقة بالمساهمين، كما أن الانترنت قدم أيضا الفرصة لتحسين نشر المعلومات.

كما قدمت بعض البلدان شروط للإفصاح المستمر - غالباً ما تكون هذه الشروط محددة بقانون أو قواعد تداول الأسهم في السوق المالي- والتي تتضمن إفصاح دوري وإفصاح مستمر جاري ويقدم على أساس عشوائي، وبخصوص الإفصاح المستمر / الجاري فان الممارسة الجيدة تدعو إلى الإفصاح الفوري للتطورات الهامة، سواء كان هذا يعني بأسرع ما يمكن أو يعترف على انه خلال عدد من الأيام المحددة كحد أقصى.

لذلك فإن مبادئ (IOSCO) المتعلقة باستمرارية الإفصاح والإبلاغ عن التطورات الهامة من قبل الشركات المدرجة في السوق قد وضعت مبادئ عامة للإفصاح المستمر والإبلاغ عن التطورات الهامة للشركات المدرجة في السوق المالي.

6- يجب استكمال إطار التحكم المؤسسي بأسلوب فاعل والذي يتعرض ويعزز تزويد التحليل أو النصح من المحللين والسماسرة، ووكالات التصنيف وغيرهم، والتي تكون ذات صلة وعلاقة بقرارات المستثمرين، وخالية من تضارب المصالح المادية والتي يمكن أن تؤثر على سلامة تحليلهم أو نصائحهم:

بالإضافة إلى طلب مدققين مؤهلين ومستقلين، وتسهيل عملية نشر المعلومات على أساس توقيت جيد، فقد اتخذت عدد من البلدان خطوات لضمان سلامة هذه المهن والأنشطة التي تخدم للتحليل والنصيحة للسوق، وإذا ما قام هؤلاء الوسطاء بعملهم بحرية وبعيدين عن التضارب وبأمانة فانه يمكنهم أن يلعبوا دوراً هاماً في تقديم الحوافز لمجلس الشركة من اجل إتباع ممارسات تحكم مؤسسي جيد.

ولذلك قد ظهرت تساؤلات حول هذا الموضوع ومع ذلك وكاستجابة للدليل بان تضارب المصالح غالباً ما يظهر ويمكن أن يؤثر على الاجتهاد (الحكم) الشخصي، وقد يكون ذلك في حالة عندما يكون مقدم النصيحة يسعى أيضا إلى تقديم خدمات أخرى للشركة موضع التساؤل، أو حيث يكون مقدم النصيحة له مصلحة مادية مباشرة في الشركة أو منافسيها، ويحدد هذا الاهتمام اتجاه عالي الصلة والملائمة بعملية الإفصاح والشفافية والتي تستهدف المعايير المهنية لمحللي بحوث السوق المالي، ووكالات التصنيف، والبنوك الاستثمارية.

لذلك تشير الخبرة في مجالات أخرى بان الحل المفضل هو طلب إفصاح تام حول تضارب المصالح، والكيفية التي تختارها المنشأة للتعامل معها. وكأهمية خاصة هي الإفصاح عن كيفية هيكلة الشركة للحوافز لموظفيها من اجل استبعاد تضارب المصالح المحتمل، إن مثل هذا الإفصاح يسمح للمستثمرين بالحكم على المخاطر الموجودة والتحيز المحتمل في المعلومات والنصيحة، لذلك أيضا وضعت (IOSCO) قوائم للمبادئ المتعلقة بالمحللين ووكالات التصنيف.

مسؤوليات مجلس الإدارة The Responsibilities of the Board

لقد أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي الإرشاد الاستراتيجي للشركة والمراقبة الفاعلة للإدارة من قبل مجلس الإدارة، ومساءلة مجلس الإدارة بالنسبة للشركة والمساهمين، حيث تختلف الهياكل والإجراءات لمجلس الإدارة في وبين بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فبعض البلدان يكون لديها مجلسين حيث تفصل وظيفة الإشراف ووظيفة الإدارة من قبل أشخاص مختلفين.

لذا فإن مثل هذه الأنظمة يكون من الناحية النموذجية لديها مجلس إشرافي وتتألف من أعضاء مجلس غير تنفيذيين ومجلس إداري يتكون من مديرين تنفيذيين بشكل كامل، وبلدان أخرى يكون لديها مجالس إدارة موحدة والتي تتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين.

وفي بلدان أخرى يكون هناك أيضا جهة قانونية لأغراض التدقيق، والقصد من المبادئ أن تكون كافية بشكل عام لتطبيقها لأي صيغة أو هيكلة لمجلس الإدارة أوكل إليه بوظائف التحكم في إدارة ومراقبة المشروع، بالإضافة إلى إستراتيجية الشركة الإرشادية فان مجلس الإدارة يكون مسؤولاً بشكل رئيسي لمراقبة الأداء الإداري وتحقيق عائد مناسب للمساهمين في الوقت الذي يمنع فيه التضارب في المصالح، والتوازن في المطالب المتنافسة بالنسبة للشركة، ومن اجل أن يقوم المجلس (المجالس) بمسؤولياتهم بشكل فاعل يجب أن يكونوا قادرين لممارسة الحكم أو الاجتهاد الشخصي الموضوعي المستقل.

وهناك مسؤولية هامة أخرى للمجلس تتعلق بالإشراف ومراقبة الأنظمة المصممة من اجل ضمان أن الشركة تلتزم بالقوانين المطبقة (سارية المفعول) بما فيها تلك المتعلقة بالضرائب والمنافسة والعمال والبيئة(المعايير البيئية والاجتماعية)، والفرص المتكافئة والصحة والأمان.

بالإضافة الى ما تقدم ففي بعض البلدان قد وجدت الشركات انه من المفيد أن توضع المسؤوليات التي يفترض أن يقوم بها مجلس الإدارة وتلك التي تكون الإدارة مسؤولة عنها بشكل واضح وصريح، حيث إن مجلس الإدارة مسؤولاً فقط بالنسبة للشركة ومساهميها ولكن له واجب أيضا أن يعمل لمصالحهم الأحسن (الأفضل) إضافة إلى ذلك، يتوقع من مجالس الإدارة أن يأخذوا بعين الاعتبار التعامل العادل مع أصحاب المصالح الأخرى بما فيهم الموظفين والدائنين والعملاء والموردين والمجتمعات المحلية.

وبناء على ما تقدم يجب أن يراعي عند تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة المبادئ الفرعية التالية:

1- يجب أن يتعرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس إعلامي كامل وبيئة جيدة بالنسبة للعناية وللمصلحة الأفضل للشركة ومساهميها:

في بعض البلدان يطلب من المجلس بشكل قانوني التعرف على مصلحة الشركة مع الأخذ في الاعتبار مصالح المساهمين والموظفين والمصلحة الجيدة

للجمهور، والتعرف على المصلحة الأفضل للشركة يجب أن لا تسمح للإدارة أن تعتدي على حقوق الآخرين، ويبين هذا المبدأ العنصرين الرئيسيين لوظيفة الائتمان لأعضاء مجلس الإدارة، واجب العناية وواجب الانتماء (الولاء).

حيث يتطلب واجب العناية من أعضاء مجلس الإدارة التصرف على أساس التبليغ الكامل بنية طيبة مع الاهتمام والاجتهاد، ويوجد في بعض التشريعات القضائية معيار مرجعي وهو السلوك والذي على الشخص الحصين ممارسته في ظروف مماثلة، وفي جميع التشريعات القضائية تقريباً لا يمتد واجب العناية إلى الأخطاء الناجمة عن الاجتهاد الشخصي بالنسبة للأعمال طالما أن أعضاء مجلس الإدارة ليسوا مهملين كلياً، فان القرار قد تم اتخاذه باجتهاد.

ويطلب المبدأ من أعضاء مجلس الإدارة التصرف على أساس العلم التام، والممارسة الجيدة تعني بأن أعضاء المجلس يجب أن يكونوا بدرجة كبيرة وأساسية، وتعزز دور المراقبة الرئيسي للمجلس المنصوص عليه في المبادئ، ويعتبر هذا في العديد من التشريعات بنداً لواجب العناية، بينما في بلدان أخرى يكون هذا الأمر مطلوباً من قبل تعليمات هيئة الأوراق المالية، والمعايير المحاسبية...وغير ذلك.

بينما يعتبر واجب الولاء ذو أهمية مركزية حيث انه يعزز التطبيق الفاعل للمبادئ الأخرى في هذه الوثيقة المتعلقة - على سبيل المثال - في المعاملة المتكافئة للمساهمين، ومراقبة الأطراف ذو الصلة، وإنشاء سياسة المكافآت المتعلقة بالمديرين التنفيذيين الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة. وهذا مبدأ رئيسي أيضا بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة الذين يعملون ضمن هيكل مجموعة من الشركات: وبالرغم من ذلك، يمكن أن تسيطر شركة من قبل مشروع أخر، ففي هذه الحالة، يتعلق واجب الولاء لعضو مجلس الإدارة بالشركة ومساهميها وليس للشركة المسيطرة على المجموعة.

2- يجب على المجلس معاملة جميع المساهمين بشكل عادل وأن لا ينظر إلى المجلس عند قيامه بواجباته، أو التعرف كمجموعة من الأفراد الممثلين لمؤسسات مختلفة:

حيث أن قرارات المجلس يمكن أن تؤثر على المجموعة المختلفة للمساهمين، وبينما يكون أعضاء مجلس الإدارة محددين فعلا قد تم تسميتهم أو ترشيحهم من قبل مساهمين محددين، فان من الخصائص الهامة لعمل المجلس بأنه يتحمل أعضاء مجلس الإدارة مسؤولياتهم للقيام بواجباتهم بأسلوب سلس بالنسبة لجميع المساهمين، لذلك فإن هذا المبدأ بشكل خاص يعتبر هاما بالنسبة لإنشائه في حالة وجود المساهمين المسيطرين بأنه يمكن فعلا أن يكون قادرا لانتخاب جميع أعضاء المجلس.

3- يجب على المجلس تطبيق معايير أخلاقية عالية، و أن يأخذ بالاعتبار مصلحة أصحاب المصالح:

للمجلس دور أساسي في وضع النغمة الأخلاقية للشركة، ليس فقط من خلال تصرفاته، ولكن أيضا من خلال تعيين المديرين التنفيذيين الرئيسيين والإشراف عليهم، وكذلك الإدارة بشكل عام.

وتعتبر المعايير الأخلاقية العالية في مصلحة الشركة على المدى الطويل كوسيلة لجعلها تستحق الثقة والمصداقية، وليس هذا مرتبط بالعمليات التشغيلية اليومية، وكذلك أيضا بخصوص الارتباطات طويلة الأجل، ومن اجل جعل أهداف المجلس واضحة وعملية فقد وجدت العديد من الشركات بأنه من المفيد إنشاء أدلة سلوك للشركة بناء على معايير مهنية وفي بعض الأحيان تكون أدلة أوسع للسلوك. ويمكن أن يحتوي الأخر على ارتباطات (التزامات)طوعية من قبل الشركة (بما في ذلك شركاتها التابعة) من اجل التوافق والالتزام بإرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بالشركات متعددة الجنسية التي تعكس المبادئ الأربعة المتعلقة بحقوق العمال الأساسية.

ولذلك تخدم الأدلة الواسعة للشركة كمعيار للسلوك من قبل كل من المجلس والمديرين التنفيذيين، ووضع الإطار لممارسة الحكم (الاجتهاد) الشخصي في التعامل مع الأطراف المختلفة وغالبا المتضارب في المصالح، وكحد أدنى يجب أن يضع الدليل الأخلاقي حدودا واضحة لمتابعة المصالح الخاصة، بما في ذلك، التعامل

مع أسهم الشركة، وكما يجب أن يكون الإطار الشامل للسلوك الأخلاقي متوافقا مع القانون، والذي يجب أن يكون دائما متطلبا أساسيا.

4- يجب على المجلس القيام بوظائف أساسية معينة تشمل:

4/ 1 مراجعة وتوجيه الإستراتيجية المؤسسية، والخطط الرئيسية للتعرف، وسياسة المخاطر، والموازنات السنوية، وخطط الأعمال، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التطبيق والأداء المؤسسي، والإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسية، وامتلاك الموجودات والتخلص منها:

حيث أن احد المجالات التي تتصف بالأهمية المتزايدة لمجالس الإدارة والتي ترتبط بشكل لصيق بالإستراتيجية المؤسسية هو سياسة المخاطر، وسوف تشمل مثل هذه السياسة تحديد أنواع ودرجة المخاطر التي ترغب الشركة في قبولها في متابعة وتحقيق أهدافها، وهي بالتالي، تعتبر إرشادا وتوجيها مهما للإدارة والتي يجب عليها إدارة المخاطر من اجل تلبية صورة المخاطر المرغوبة للشركة.

4/ 2 مراقبة فاعلية ممارسات التحكم المؤسسي للشركة وإجراء التغيرات كلما دعت الحاجة إلى ذلك:

تتضمن مراقبة التحكم من قبل المجلس أيضا المراجعة المستمرة للهيكل الداخلي للشركة لضمان وجود خطوط واضحة للمسائلة للإدارة خلال المنظمة، بالإضافة إلى ضرورة المراقبة والإفصاح لممارسات التحكم المؤسسي على أساس منتظم، حيث تحولت عدد من البلدان إلى التوصية أو قامت فعلاً بإلزامية التقييم الذاتي لأداء مجلس الإدارة، وبالمثل مراجعة أداء أعضاء المجلس بشكل إفرادي وكذلك أداء المدير التنفيذي العام.

4/ 3 الاختيار والتعويض والمراقبة واستبدال المديرين الرئيسيين عند الحاجة، والإشراف على التخطيط المتعاقب:

ففي أنظمة مجالس الإدارة المكون من صفين يكون المجلس الإشرافي مسؤولاً أيضا عن تعيين المجلس الإداري والذي يتكون عادة من معظم المديرين التنفيذيين.

4/4 التخطيط لمكافآت المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة مع المصالح طويلة الأجل للشركة ومساهميها:

ففي عدد متزايد من البلدان يعتبر قيام المجلس بإنشاء بيان بالنسبة لسياسة المكافآت والإفصاح عنها تغطي أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ممارسة جيدة، مثل هذه البيانات تحدد العلاقة بين المكافآت والأداء، وتضمن معايير قياسية والتي تؤكد على المصالح طويلة الأجل للشركة بدلاً من اعتبارات الأجل القصير، كما تسعى اللوائح المتعلقة بسياسة المكافآت عادة إلى وضع شروط للدفع لأعضاء مجلس الإدارة بالنسبة للأنشطة الإضافية التي يقومون بها مثال ذلك الأمور الاستشارية، كما أنها أيضا ما تحدد غالباً الشروط المراد ملاحظتها من قبل أعضاء المجلس والمديرين التنفيذيين بخصوص الاحتفاظ باسهم الشركة والمتاجرة بها، والإجراءات التي يجب إتباعها في منح الخيارات وإعادة تسعيرها ، كما انه في بعض البلدان تغطي هذه السياسة الدفعات التي سوف تتم عند انتهاء عمل المديرين.

ويعتبر في عدد متزايد من البلدان ممارسة جيدة أن تتم معالجة سياسة المكافآت وعقود التوظيف بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من قبل لجنة خاصة من مجلس الإدارة تتكون من إما كل أو أغلبية أعضاء المجلس المستقلين، وهناك أيضا مطالبات لوجود لجنة مكافآت والتي تستبعد المديرين التنفيذيين الذين يخدمون على لجان المكافآت لكل منهم والتي تقود إلى تضارب في المصالح.

5/4 ضمان عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة بشكل رسمي وشفافية:

حيث إن هذه المبادئ تعزز دوراً نشطاً للمساهمين في عملية ترشيح وانتخاب أعضاء المجلس، حيث يقع على مجلس الإدارة أن يلعب دوراً أساسيا في ضمان أن هذا الأمر وغيره من الأمور المتعلقة بالترشيحات والانتخابات موضع الاحترام ، مع مراعاة ما يلي:

1/5/4 في الوقت الذي يمكن أن تكون فيه الإجراءات الفعلية لعملية الترشيح تختلف بين البلدان، فانه يكون لدى المجلس أو لجنة

الترشيحات مسؤولية خاصة للتأكد من أن الإجراءات الموضوعة تتصف بالشفافية والاحترام.

4/ 5/ 2 للمجلس دوراً هاماً وأساسيا في تحديد الأعضاء المحتملين للمجلس والذين يتصفون بالمعرفة المناسبة والأهلية والخبرة لاستكمال المهارات الموجودة – للمجلس وبالتالي تحسين القيمة المضافة المحتملة للشركة، وفي عدة بلدان هناك مطابقة لعملية بحث مفتوحة تمتد لنطاق واسع من الناس.

4/ 6 مراقبة ومعالجة تضارب المصالح المحتملة للإدارة، وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين، بما في ذلك إساءة استعمال الأصول، والإساءة في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة:

حيث أنه من الوظائف الهامة للمجلس مراقبة نظم الرقابة الداخلية التي تغطي الإبلاغ المالي واستخدام أصول الشركة، والوقوف ضد إساءة العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، وتناط هذه الوظائف أحيانا بالمدقق الداخلي والذي يجب أن يحصل على اتصال مباشر مع المجلس، وحيث يكون لديهم مسؤوليات مشابهة للإبلاغ كما للمدقق الداخلي.

ومن اجل استكمال مسؤوليات الإشراف الرقابية، فمن المهم أن يقوم المجلس بتشجيع الإبلاغ عن السلوك اللاخلاقي وغير القانوني بدون خوف من الجزاء أو العقوبة، حيث إن وجود قواعد للسلوك الأخلاقي للشركة يجب أن يساعد في هذه العملية والتي يجب أن تكون مدعومة بحماية قانونية للأشخاص المعنيين، ففي عدد من الشركات تكون أما لجنة التدقيق أو لجنة السلوك الأخلاقي هي الجهة المحددة لاتصال الموظفين بها والذين يرغبون بالإبلاغ عن السلوك غير الأخلاقي أو غير القانوني والذي يمكن أن يؤثر على أمانة القوائم المالية.

4/ 7 ضمان سلامة النظم المحاسبية والإبلاغ المالي للشركة، بما في ذلك التدقيق المستقل، ووجود نظم رقابية مناسبة، وعلى وجه الخصوص نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بالقانون والمعايير ذات العلاقة:

حيث إن ضمان سلامة وتمام نظم المراقبة والإبلاغ الأساسية سوف يتطلب من المجلس وضع وتنفيذ خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة في كل الشركة، كما يحتاج المجلس أيضا ضمان أن هناك إشراف مناسب من قبل الإدارة العليا، واحد الطرق للقيام بذلك يكون من خلال نظام تدقيق داخلي يقوم بالإبلاغ المباشر لمجلس الإدارة، وفي بعض التشريعات القانونية تعتبر ممارسة جيدة بان يقوم المدققين الداخليين بالإبلاغ للجنة التدقيق المستقلة في المجلس أو لهيئة معادلة والتي تكون مسؤولة أيضا في إدارة العلاقة مع المدقق الخارجي، وبذلك تسمح لاستجابة تنسيقية من قبل المجلس.

كما أنها تعتبر ممارسة جيدة بالنسبة لهذه اللجنة أو الهيئة التي تعادلها للمراجعة والتقرير للمجلس بالنسبة للسياسات المحاسبية الأكثر أهمية والتي هي القاعدة للتقارير المالية، ومع ذلك، يجب على المجلس الإبقاء والاحتفاظ بالمسؤولية النهائية بخصوص استقامة نظم التقرير، وهناك بعض الدول قد أعطت لرئيس مجلس الإدارة التقرير عن عملية الرقابة الداخلية.

لذلك تنصح الشركات أيضا بوضع برامج وإجراءات داخلية لتعزيز الالتزام بالقوانين المطبقة، والتعليمات والمعايير بما في ذلك القوانين المتعلقة بالرشوة للمسؤولين الأجانب والتي يتطلب أن تسن قانوناً من قبل قانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضد الرشوة، والمقاييس المصممة للرقابة على الأشكال الأخرى للرشوة والفساد.

إضافة إلى ذلك، أن الالتزام يجب أن يتعلق أيضا بالقوانين والتشريعات الأخرى مثل تلك القوانين التي تحيط الأوراق المالية، والمنافسة وشروط العمل والأمان، حيث إن مثل برامج الالتزام هذه سوف تعزز من مبادئ السلوك الأخلاقي للشركة، ومن أجل أن يكون الأمر فاعلاً، يحتاج هيكل الحوافز لمنظمة الأعمال أن يرتبط مع المعايير الأخلاقية والمهنية، حتى يكون الالتصاق بهذه القيم يكافئ، وتلبية خرق القانون بالعدول عن النتائج أو الجزاءات، كما يجب أن تمتد برامج الالتزام بالقوانين إلى الشركات التابعة كما كان ذلك ممكناً.

4/ 8 الإشراف ومراقبة عملية الإفصاح والاتصالات:

حيث تحتاج وظائف ومسؤوليات مجلس الإدارة، والإدارة بخصوص الإفصاح والاتصالات أن توضح بشكل واضح، وتوجد في الوقت الحاضر في بعض الشركات مسؤول لعلاقات الاستثمار والذي يقوم بالتقرير مباشرة لمجلس الإدارة.

5- يجب أن يكون المجلس قادراً على ممارسة اجتهاد شخصي موضوعي ومستقل بالنسبة للشؤون المؤسسية:

من أجل ممارسة المجلس لواجباته ومراقبة الأداء الإداري، ومنع التضارب في المصالح، والتوازن بين المطالب المتنافسة على الشركة المساهمة، فإنه من الضروري أن يكون المجلس قادراً على ممارسة الحكم الاجتهادي الموضوعي، ومن الوهلة الأولى، سوف يعني هذا الاستقلال والموضوعية بالنسبة للإدارة بخصوص التضمينات الهامة لتكوين وهيكل المجلس، ويتطلب استقلال المجلس في مثل هذه الظروف عادة أن يكون عدداً كافياً من أعضائه مستقلين عن الإدارة.

ففي بعض البلدان التي يكون فيها أعضاء مجلس الإدارة من صنف واحد، يمكن أن تقوى موضوعية المجلس واستقلاليته عن الإدارة عن طريق فصل دور المدير التنفيذي العام ورئيس المجلس، أو إذا كانت هذه الأدوار مجتمعة (موحدة) فيتم ذلك عن طريق تعيين مدير غير تنفيذي لترأس الجلسات للمديرين الخارجيين، لذلك إن الفصل بين المركزين يمكن اعتباره ممارسة جيدة، حيث يمكن المساعدة لتحقيق التوازن الصحيح للسلطة، وتزيد من المسائلة، وتحسن طاقة وقدرة المجلس لاتخاذ قرار مستقل للإدارة، كما يعتبر تعيين مدير رئيسي على أنه بديل لممارسة جيدة في بعض التشريعات، إن مثل هذه الآليات يمكن أن تساعد أيضاً لضمان جودة عالية للتحكم المؤسسي والعمل الفاعل للمجلس.

كما يمكن لرئيس المجلس أو المدير الرئيسي في بعض البلدان أن يدعم من قبل سكرتير الشركة، وفي حالة وجود الأنظمة التي تتمثل في نوعين من الأعضاء في المجلس (المستقلين والعاديين) فيجب الأخذ بعين الاعتبار ما إذا من الممكن أن تظهر

الاهتمامات بالتحكم المؤسسي إذا كان هناك تقليداً بالنسبة لرئيس المجلس الأدنى أن يصبح رئيساً للمجلس الإشرافي في حالة التقاعد، ويمكن أن يعتمد الأسلوب الذي يعزز موضوعية المجلس على هيكل الملكية للشركة.

وهنا يمتلك المساهم المسيطر سلطة هامة بالنسبة لتعيين المجلس والإدارة، ومع ذلك، فإنه في هذه الحالة لا يزال المجلس يمتلك مسؤولية الائتمان (الإشراف) بالنسبة للشركة وجميع المساهمين بما في ذلك أقلية المساهمين، حيث إن الهياكل المختلفة والمتنوعة للمجلس، ونماذج الملكية والممارسات في البلدان المختلفة، تتطلب طرق وأساليب مختلفة بالنسبة لموضوعية مجلس الإدارة.

ففي العديد من الحالات تتطلب الموضوعية بعدم توظيف عدداً كافياً من مجلس الإدارة من قبل الشركة أو مؤسساتها الفرعية، وأن لا يكون لهم صلة وثيقة بالنسبة للشركة أو إدارتها وذلك من خلال علاقات أو روابط اقتصادية أو عائلية أو غيرها، وهذا لا يمنع من أن يصبح المساهمون أعضاء في مجلس الإدارة، وفي حالات أخرى، سيحتاج الأمر التأكيد على الاستقلالية من المساهمين المسيطرين، أو الجهة المسيطرة الأخرى، وعلى وجه الخصوص إذا كانت حقوق أقلية المساهمين السابقة ضعيفة، وفرص الحصول على التعويض محدودة.

وقد قاد هذا الأمر، بالنسبة لكل القوانين والقواعد في بعض التشريعات بأن يكون بعض أعضاء مجلس الإدارة مستقلين عن المساهمين المسيطرين، ويمتد الاستقلال بأن لا يكونوا ممثلين لهم أو لديهم ارتباطات وعلاقات تجارية وثيقة معهم، وفي بعض الحالات، يكون لبعض الأطراف، مثل دائنين معينين أيضاً ممارسة تأثير هام.

وحيث يكون هناك طرف في مركز خاص ليؤثر في الشركة، يجب أن يكون هناك اختبارات صارمة لضمان الاجتهاد الموضوعي للمجلس، كما يجب أن يكون هناك تعريفاً لأعضاء المجلس المستقلين، فبعض المبادئ الوطنية للتحكم المؤسسي قد حددت افتراضات مفصلة لعدم الاستقلالية والتي تنعكس بالتالي في متطلبات

الإدراج في السوق المالي، ففي الوقت الذي توضع فيه الشروط الضرورية، مثل تعريف المعايير السالبة، حيث لا تعتبر بشخص مستقلاً، فإنه من الممكن أن يكتمل بأمثلة إيجابية للصفات التي سوف تزيد من احتمالية الاستقلال الفاعل، ويمكن لأعضاء مجلس الإدارة المستقلين المساهمة بشكل كبير في عملية اتخاذ قرارات المجلس، حيث يمكنهم تقديم وجهة نظر موضوعية بالنسبة لتقييم أداء المجلس والإدارة.

إضافة لذلك، يمكنهم أن يلعبوا دوراً هاماً في المجالات التي تختلف فيها مصالح الإدارة والشركة والمساهمين مثال ذلك مكافآت التنفيذ، وتعاقب التخطيط، والتغيرات في الرقابة المؤسسية، ومدافعات السيطرة، والامتلاك الكبير، ووظيفة التدقيق. ومن اجل أن يلعبوا هذا الدور الهام والرئيسي، فإنه من المرغوب فيه أن يعلن المجلس من الذي سوف يعتبرونه مستقلاً والمعايير بالنسبة لهذا الحكم، وبناء على ما تقدم يجب مراعاة ما يلي:

5/ 1 يجب على مجالس الإدارة الأخذ بعين الاعتبار تعيين عدداً كافياً لأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين القادرين على ممارسة الحكم والاجتهاد الشخصي بالنسبة للمهام حيث يكون هناك احتمالاً لتضارب المصالح:

وكأمثلة على هذه المسؤوليات الأساسية والهامة ضمان سلامة وتمام التقرير المالي وغير المالي، ومراجعة عمليات الأطراف ذات العلاقة، وترشيح أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين الأساسيين، ومكافآت مجلس الإدارة.

وحيث أن المسؤولية بالنسبة للتقرير المالي، والمكافآت والترشيحات هي بمجملها متعلقة بالمجلس ككل، فإن أعضاء المجلس المستقلين غير التنفيذيين يمكن أن يقدموا تأكيداً إضافياً للمشاركين في السوق بأن مصالح مؤمنة، كما يمكن للمجلس أيضاً الأخذ بعين الاعتبار تكوين لجان معينة لمعالجة حالات تضارب المصالح المحتملة، ويمكن لهذه اللجان أن تطلب عدداً قليلاً من الأعضاء، أو تتكون كلية من أعضاء غير تنفيذيين. وفي بعض البلدان يكون للمساهمين مسؤولية مباشرة لتسمية وانتخاب المديرين غير التنفيذيين بالنسبة لوظائف متخصصة.

5/ 2 عندما يتم تكوين لجان مجلس الإدارة، يجب الإفصاح والتعريف الجيد من قبل المجلس بالنسبة لتفويضهم وإجراءات عملهم:

بينما يؤدي استخدام اللجان من تحسين من عمل المجلس، فإنهم أيضاً يمكن أن يثيروا أسئلة حول المسؤولية الجماعية للمجلس، وأفراد أعضائه، وبالتالي من أجل تقييم حسنات ومزايا لجان المجلس، فإنه من المهم بأن يتلقى السوق صوره كاملة وواضحة عن غرضها وواجباتها وتكوينها، وان مثل هذه المعلومات مهمة خاصة لزيادة عدد التشريعات حيث تقوم مجالس الإدارة بتكوين لجان تدقيق مستقلة مع إعطائها السلطة للإشراف على العلاقة مع المدقق الخارجي، وللتصرف في حالات عديدة بشكل مستقل، كما يجب أن تكون مسؤولية باقي المجلس، والمجلس ككل واضحة، ويجب أن لا يمتد الإفصاح إلى اللجان التي تكونت من اجل التعامل مع العمليات التجارية الخصوصية السرية.

5/ 3 يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة قادرين على إلزام أنفسهم بفاعلية بالنسبة لمسؤولياتهم:

حيث أن الخدمة في مجالس إدارات عديدة يمكن إن يؤثر على أعضاء مجلس الإدارة، من قبل نفس الشخص وتنسجم مع الأداء الفاعل للمجلس وإفصاح المعلومات للمساهمين، ولذلك قد قيدت بعض البلدان عدد وظائف المجلس التي يمكن إن يشارك بها عضو المجلس، ويمكن إن تكون هذه القيود المحددة اقل أهمية بالنسبة لضمان وكفاية أن أعضاء مجلس الإدارة يتمتعون بالشرعية والثقة في أعين المساهمين، وتحقيق الشرعية يمكن أن يسهل أيضا من طريق نشر سجل حضور أعضاء مجلس الإدارة – مثلا- ما إذا كانوا قد تغيبوا عن عدد كبير من اجل تحسين ممارسة المجلس وأداء أعضاء، هناك عدد متزايد من التشريعات تشجع في الوقت الحاضر الشركات المشاركة في تدريب المجلس والتقييم الذاتي التطوعي والذي يلبي احتياجات الشركة.

يمكن أن تشمل ذلك امتلاك أعضاء مجلس الإدارة المهارات المناسبة عند تعينهم، وان يبقوا فيما بعد ملتزمين جنبا إلى جنب مع القوانين والتعليمات

الجديدة، والتغيرات في المخاطر التجارية وذلك من خلال التدريب الداخلي والدورات الخارجية.

6- يجب أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة مدخلا للحصول على المعلومات الصحيحة والملائمة وفي الوقت المناسب من اجل الوفاء بمسؤولياتهم:

حيث يتطلب أعضاء مجلس الإدارة الحصول على معلومات ذات صلة وعلاقة على أساس التوقيت الجيد وذلك من اجل دعم ومسانده اتخاذ قراراتهم، أما بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين عادة لا يكون لديهم نفس الوسيلة والمدخل للحصول على المعلومات مقارنه مع المديرين الرئيسين داخل الشركة - مثال ذلك- سكرتير الشركة، والمدقق الداخلي، واللجوء والاستعانة بنصحه المدقق الخارجي على حساب الشركة، ومن اجل قيام أعضاء مجلس الإدارة بمسؤولياتهم يجب أن يضمنوا بأنهم يحصلوا على المعلومات ذات العلاقة والصلة والصحيحة وفي الوقت المناسب.

أسئلة الفصل الثاني

أسئلة للمراجعة

2-1 وضح الغرض الرئيسي من المباديء الفرعية للتحكم المؤسسي؟

2-2 وضح المباديء الفرعية الواجب مراعاتها عند وضع إطار فاعل للتحكم المؤسسي؟

2-3 ناقش الأمور التى يجب أن ترتكز عليها حقوق المساهمين في التأثير على الشركة؟

2-4 وضح حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك؟

2-5 كيف يمكن للأسواق أن تعمل بأسلوب كفء وشفاف وفقاً لمباديء التحكم المؤسسي؟

2-6 تشير مباديء التحكم المؤسسي الى أنه يجب أن يضمن لإطار التحكم المؤسسي المعاملة العادلة لجميع المساهمين بما في ذلك أقلية المساهمين والمساهمين الأجانب، ناقش هذه العبارة؟

2-7 وضح المباديء التى يجب مرعاتها لضمان إطار التحكم المؤسسي المعاملة العادلة لجميع المساهمين في الشركة؟

2-8 يجب حماية أقلية المساهمين من التصرفات التى يمكن أن تسيء إليهم من قبل أصحاب المصالح المسيطرين والذين بتصرفون ما مباشرة أو غير مباشرة، كما يجب أن يكون لديهم وسائل فاعلة للتعويض، علق على هذا المبدأ الفرعي؟.

2-9 لماذا يجب منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال؟

2-10 يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسين الإفصاح الى مجلس ما، ما إذا كان لديهم مصالح هامة بشكل مباشر أو غير مباشر أ بالنيابة

عن أطراف ثالثة بالنسبة لأي عملية أو أمر يؤثر بشكل مباشر على الشركة، وضح ذلك؟

2-11 وضح المباديء التى يجب مراعاتها لقيام صحاب المصالح بدورهم في التحكم المؤسسي؟

2-12 وضح المباديء التى يجب مراعاتها للأفصاح والشفافية في التحكم المؤسسي؟

2-13 وضح المباديء التى يجب مراعاتها عند تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة في التحكم المؤسسي؟

2-14 إن تقديم خدمات غير التدقيق من قبل المدقق الخارجي يمكن أن تضعف إستقلاليته، ناقش هذه العبارة في ضوء المباديء الفرعية للتحكم المؤسسي؟.

2-15 أذكر أمثلة دولية تعزز من إستقلالية المدقق الخارجي

أسئلة متعددة الإختيار

1- أياً مما يلي يعد ضرورياً لضمان إطار تحكم مؤسسي فاعل؟

أ- إنشاء قاعدة قانونية وتنظيمية ومؤسسية صحيحة ومناسبة للمشاركين في السوق للإعتماد عليها عند تكوين علاقاتهم التعاقدية الخاصة

ب- مراقبة إطار التحكم بما ذلك متطلبات وتعليمات الإدراج والممارسات التجارية

ج- تعزيز وتقوية النواحي الأخلاقية والممارسات المسؤولة والشفافة للتحكم

د- التشاور المستمر والفاعل مع الجمهور

2- أياً مما يلي يعد هدفاً لمراقبة إطار التحكم بما ذلك متطلبات وتعليمات الإدراج والممارسات التجارية؟

أ- تعزيز وتقوية النواحي الأخلاقية والممارسات المسؤولة والشفافة للتحكم

ب- مراقبة طار التحكم بما ذلك متطلبات وتعليمات الإدراج والممارسات التجارية

ج- إنشاء قاعدة قانونية وتنظيمية ومؤسسية صحيحة ومناسبة للمشاركين في السوق للإعتماد عليها عند تكوين علاقاتهم التعاقدية الخاصة

د- التشاور المستمر والفاعل مع الجمهور

3- أياً من العناصر التالية يحتوي إطار التحكم المؤسسي عليها نموذجياً ؟

أ- التشريعات والتعليمات والترتيبات التنظيمية الذاتية والإرتباطات الطوعية وممارسات الأعمال والعادات والتقاليد والتاريخ

ب- التشريعات والتعليمات والترتيبات التنظيمية الذاتية

ج- الإرتباطات الطوعية وممارسات الأعمال والعادات والتقاليد والتاريخ

د- العادات والتقاليد والتاريخ

4- أياَ مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار فاعل للتحكم المؤسسي؟

أ- أن تكون المتطلبات القانونية والتشريعية التى تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي في أي تشريع قانوني متسقة مع أحكام القانون وأن تكون شفافة وملزمة.

ب- أن يسهل ويحمي أطار التحكم المؤسسي عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

ج- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

د- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

5- أياَ مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لحقوق الملكية؟

أ- أن يسهل ويحمي أطار التحكم المؤسسي عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

ب- أن تكون المتطلبات القانونية والتشريعية التى تؤثر على ممارسات

التحكم المؤسسي في أي تشريع قانوني متسقة مع أحكام القانون وأن تكون شفافة وملزمة.

ج- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

د- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

6- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن المعاملة العادلة للمساهمين؟

أ- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

ب- أن يسهل ويحمي أطار التحكم المؤسسي عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

ج- أن تكون المتطلبات القانونية والتشريعية التى تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي في أي تشريع قانوني متسقة مع أحكام القانون وأن تكون شفافة وملزمة.

د- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

7- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي؟

أ- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

ب- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

ج- أن يسهل ويحمي أطار التحكم المؤسسي عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

د- أن تكون المتطلبات القانونية والتشريعية التى تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي في أي تشريع قانوني متسقة مع أحكام القانون وأن تكون شفافة وملزمة.

8- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن الإفصاح والشفافية؟

أ- أن يشمل أفصاح المعلومات الهامة ولكن ليس مقيداً بالمعلومات الهامة بالنسبة للنتائج المالية والتشغيلية

ب- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

ج- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

د- أن يسهل ويحمي أطار التحكم المؤسسي عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

9- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة؟

أ- أن يتعرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس إعلامي كامل وبيئة جيدة بالنسبة للعنلاية والمصلحة الأفضل للشركة ومساهميها

ب- أن يشمل أفصاح المعلومات الهامة ولكن ليس مقيداً بالمعلومات الهامة بالنسبة للنتائج المالية والتشغيلية

ج- أن يكون لدى اصحاب المصالح الفرصة في الحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم

د- أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الأصدار بالتساوي.

10- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار فاعل للتحكم المؤسسي؟

أ- أن تفصل بوضوح عملية توزيع المسؤوليات بين المسؤولين المختلفين وتؤكد أو تضمن بأن مصالح الجمهور قد تم خدمتها

ب- أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية المؤسسية، وأن يبلغوا عنها بشكل كافٍ

ج- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

د- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

هـ- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

و- أن يطبق مجلس ألإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

11- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لحقوق الملكية؟

أ- أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية المؤسسية، وأن يبلغوا عنها بشكل كافٍ

ب- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

ج- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

د- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

هـ- أن يطبق مجلس ألإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

12- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن المعاملة العادلة للمساهمين؟

أ- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

ب- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

ج- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

د- أن يطبق مجلس الإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

13- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن دور أصحاب المصالح في التحكم المؤسسي؟

أ- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

ب- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

ج- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

د- أن يطبق مجلس الإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

14- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن الإفصاح والشفافية؟

أ- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

ب- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

ج- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

د- أن يطبق مجلس ألإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

15- أياً مما يلي من المباديء الفرعية يجب مراعاته عند بناء إطار التحكم المؤسسي بشأن تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة؟

أ- أن يطبق مجلس ألإدارة معايير اخلاقية عالية تأخذ بعين الإعتبار مصلحة اصحاب المصالح

ب- أن تعد المعلومات ويفصح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة

ج- أن يكون أصحاب المصالح بمات فيهم الموظفين الأفراد والجهات التى تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية الى مجلس الإدارة بحرية

د- منع التعامل وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشلاركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي الى التلاعب في أسواق رأس المال

16- أياً مما يلي لا يؤثر على فعالية ووظيفة الأسواق المالية؟

أ- قانون العمل

ب- هياكل الحوافز.

ج- كفاءة النظم التنظيمية الذاتية.

د- التعامل مع التضارب المنتظم في المصالح.

17- إن متطلبات وممارسات التحكم المؤسسي تتأثر إلى حد نموذجي بكل من الأحكام القانونية التالية ما عدا:

أ- الكلفة المتعلقة بالالتزام

ب- قانون الشركات.

ج- تعليمات الأوراق المالية.

د- معايير المحاسبة والتدقيق.

18- إن متطلبات وممارسات التحكم المؤسسي تتأثر إلى حد نموذجي بكل من الأحكام القانونية التالية ما عدا:

أ- مخاطر التأثيرات القانونية

ب- قانون الإفلاس.

ج- قانون التعاقد.

د- قانون الضريبة.

19- ان ملكية السهم تعطي الحق في كل مما يلي ما عدا:

أ - وضع إستراتيجية الشركة المساهمة

ب- الحصول على المعلومات بخصوص الشركة المساهمة.

ج- المشاركة في إرباح الشركة

د- المشاركة في اجتماعات الهيئة العامة والتصويت.

20- تتركز حقوق المساهمين في التأثير على الشركة المساهمة في كل مما يلي ما عدا:

أ- وضع إستراتيجية الشركة المساهمة وعملياتها

ب- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، أو غيرها من وسائل التأثير على تكوين مجلس الإدارة.

ج- تعديلات الوثائق الأساسية للشركة.

د- المصادقة على العمليات غير العادية (الاستثنائية) وغيرها من المواضيع الأساسية كما حددت في قانون الشركات والنظام الداخلي للشركة.

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: فيما يلي مجموعة من المباديء الفرعية الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية افقتصادية والمطلوب في ضوء دراستك إعادة توزيعها على المباديء الستة الرئيسية:

1- أن ينشأ إطار التحكم المؤسسي بالأخذ بعين الاعتبار أثره على الأداء الاقتصادي الشامل (الكلي)، وسلامة وكمال السوق، والحوافز التي أوجدها للمشاركين في السوق، وتعزيز شفافية وكفاءة الأسواق المالية.

2- إن المتطلبات القانونية والتشريعية التي تؤثر على ممارسات التحكم المؤسسي - في أي تشريع قانوني- يجب أن تكون متسقة مع أحكام القانون، وأن تكون شفافة وملزمة التطبيق.

3- يجب أن تفصل بوضوح عملية توزيع المسؤوليات بين المسؤولين المختلفين وتؤكد أو تضمن بان مصالح الجمهور قد تم خدمتها.

4- يجب أن يكون لدى الجهات أو الأطراف المسؤولة عن الإشراف والتشريع والتنظيم وإلزامية التطبيق السلطة والاستقامة والأمانة والموارد اللازمة للقيام وإتمام واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي.

5- يجب أن يحمي ويسهل عملية ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم.

6- يجب إن تشمل الحقوق الأساسية للمساهم الحق في طرق مضمونة لتسجيل الملكية، وتحويل الأسهم، و الحصول على معلومات هامة وملائمة بالنسبة للشركة على أساس منتظم، وبالوقت المناسب، و المشاركة وحق التصويت في الاجتماعات العامة للشركة، و اختيار وعزل أعضاء في مجلس الإدارة، و المشاركة في أرباح الشركة.

7- يجب أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات الجوهرية المؤسسية، وان يبلغوا عنها بشكل كاف.

8- يجب أن يكون لدى المساهمين الفرصة للمشاركة بشكل فاعل والتصويت في الاجتماعات العمومية، كما يجب أن يبلغوا بالأحكام والقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم الاجتماعات العمومية للمساهمين.

9- يجب أن يعامل جميع حملة الأسهم من نفس الإصدار بالتساوي.

10- يجب منع التعامل الداخلي وإساءة التعامل الذاتي عندما يكون للأشخاص علاقات وثيقة مع الشركات بما في ذلك المساهمون المسيطرون كمعاملات داخلية تؤدي إلى التلاعب في أسواق رأس المال.

11- يجب أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسين الإفصاح إلى مجلس ما إذا كان لديهم مصالح هامه بشكل أو غير مباشر أو بالنيابة على إطراف ثالثه بالنسبة لأي عملية أوامر يؤثر بشكل مباشر على الشركة المساهمة.

الحالة الثانية: المطلوب التعليق على العبارات التالية:

1- يجب أن يكون للمساهمين الفرصة لطرح الأسئلة على مجلس الإدارة،.بما في ذلك أسئلة تتعلق بالتدقيق الخارجي السنوي، واقتراح مناقشة بنود على أجندة الاجتماعات العمومية، واقتراح الحلول والتي تخضع لقيود معقولة،

2- يجب تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين في قرارات التحكم المؤسسي الرئيسية مثل، ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كما يجب أن يكون المساهمين قادرين على جعل وجهة نظرهم أو آرائهم معروفة بخصوص سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، كما يجب أن

تكون خطط المكافآت لكل من أعضاء مجلس الإدارة والموظفين خاضعة لموافقة المساهمين.

3- يجب أن يكون المساهمين قادرين على التصويت شخصياً أو غيابياً (بالإنابة)، كما يجب إعطاء وزن متساوٍ للأصوات سواء كانت شخصية أم بالإنابة.

4- يجب الإفصاح عن هياكل رأس المال والترتيبات التي تساعد مساهمين محددين في الحصول على درجة رقابة لا تتناسب مع حقوق ملكيتهم في الشركة

5- يجب أن تبين بوضوح والإفصاح عن القواعد والأحكام والإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية والعمليات غير العادية (الاستثنائية مثل دمج الشركات) وبيع أجزاء أساسية من أصول الشركة والإفصاح عنها.

6- يجب عدم استخدام طرق ووسائل ضد حالات الاستيلاء كحجاب واقي للإدارة ومجلس الإدراة ضد المساءلة.

7- يجب تسهيل ممارسة حقوق الملكية من قبل جميع المساهمين، بما في ذلك المستثمرين المؤسسين.

8- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يتصرفون ضمن حدودهم كوكلاء (يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم) الإفصاح عن تحكمهم المؤسسي الشامل وسياسات التصويت بخصوص استثماراتهم، بما في ذلك الإجراءات المتبعة التي لديهم من اجل التقرير عن استخدام حقوقهم في التصويت.

9- يجب على المستثمرين المؤسسين الذين يمثلون الوكيل عن مؤسساتهم الإفصاح عن معالجتهم للتضارب الكبير في المصالح والتي يمكن أن تؤثر على ممارسة الحقوق الرئيسية للملكية بالنسبة لاستثماراتهم.

10- يجب السماح للمساهمين وبما في ذلك حملة الأسهم المؤسسين بالتشاور مع بعضهم البعض حول مواضيع تتعلق بالحقوق الأساسية للمساهمين كما عُرّفت في مبادئ التحكم المؤسسي، والخاضعة للاستثناءات لمنع سوء الاستخدام.

11- يجب أن تخضع أي تغييرات في حقوق التصويت للمصادقة من قبل فئة الأسهم التي تأثرت سلبياً.

12- يجب حماية أقلية المساهمين من تصرفات التي يمكن أن تسيء إليهم من قبل أصحاب مصالح المسيطرين والذين يتصرفون إما مباشرة أو غير مباشرة، كما يجب أن يكون لديهم وسائل فاعلة للتعويض.

13- يجب القيام بعملية جمع الأصوات من قبل الوكلاء أو المرشحين بأسلوب متفق عليه مع المالك المستفيد للأسهم.

14- يجب استبعاد عوائق التصويت عبر الحدود، وغالباً ما يمتلك المستثمرون الأجانب أسهمهم من خلال سلسلة من الوسطاء.

15- يجب أن تسمح الإجراءات والعمليات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين بالمعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين، كما يجب أن لا تجعل إجراءات الشركة مسألة الإدلاء بالأصوات صعبة على نحو غير ملائم أو امراً مكلفاً.

الحالة الثالثة: المطلوب التعليق على العبارات التالية:

1- يجب احترام حقوق أصحاب المصالح في جميع دول المنظمة بواسطة قانون.

2- يجب أن يكون لدي أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض فاعل في حالة مخالفة حقوقهم.

3- يجب السماح لمساهمة الموظفين بتطوير آلية تحسين أدائهم.

4- يجب أن يكون لدي أصحاب المصالح منفذ للحصول على معلومات ذات علاقة وكافية.

5- يجب أن يكون أصحاب المصالح بما فيهم الموظفين الإفراد والجهات التي تمثلهم قادرين على إيصال اهتماماتهم حول الممارسات غير الأخلاقية أو غير الأخلاقية أو غير القانونية إلى مجلس الإدارة بحرية وأن لا تتأثر حقوقهم نتيجة قيامهم بمثل هذا العمل.

6- يجب أن يستكمل إطار التحكم المؤسسي بإطار فاعل وكفؤ ضد الإفلاس وكذلك تطبيق إلزامي فاعل لحقوق الدائنين.

الحالة الرابعة: المطلوب التعليق على العبارات التالية:

1- يجب أن يشمل الإفصاح المعلومات الهامة ولكن ليس مقيدا بالمعلومات الهامة بالنسبة لما يلي:

1/ 1النتائج المالية والتشغيلية للشركة.

1/ 2 أهداف الشركة.

1/ 3 الملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت.

1/ 4 سياسة المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين الرئيسيين ومعلومات حول أعضاء المجلس بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار، وقيادات أخرى للشركة وما إذا كانوا يعتبرون مستقلين من قبل.

1/ 5 العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.

1/ 6 عوامل المخاطر المتوقع حدوثها.

1/ 7 أمور تتعلق بالموظفين وغيرهم من أصحاب المصالح.

1/ 8 هياكل وسياسات التحكم بشكل معين، ومحتوى أي دليل أو سياسة للتحكم المؤسسي، والعملية التي يتم بها تنفيذها.

2- يجب إن تعد المعلومات والإفصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبية والمالية وغير المالية عالية الجودة.

3- يجب القيام بمهمة التدقيق السنوي من قبل مدقق مستقل ومؤهل من اجل تزويد تأكيد خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين على أن البيانات المالية قد عرضت بشكل عادل للمركز المالي وأداء الشركة في جميع الأوجه الهامة.

4- يجب أن يخضع المدققين الخارجين إلى مساءلة المساهمين، ويكونوا مدينين بواجبهم تجاه الشركة للقيام بالعناية المهنية عند تأدية عملية التدقيق.

5- يجب أن تزود قنوات نشر المعلومات منفذاً متساوياً وبالتوقيت المناسب وتكلفة فاعلة للحصول على معلومات ملائمة ذات صلة لمستخدميها.

6- يجب استكمال إطار التحكم المؤسسي بأسلوب فاعل والذي يتعرض ويعزز تزويد التحليل أو النصح من المحللين والسماسرة، ووكالات التصنيف وغيرهم، والتي تكون ذات صلة وعلاقة بقرارات المستثمرين، وخالية من تضارب المصالح المادية والتي يمكن أن تؤثر على سلامة تحليلهم أو نصائحهم.

الحالة الخامسة: المطلوب التعليق على العبارات التالية:

1- يجب أن يتعرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس إعلامي كامل وبيئة جيدة بالنسبة للعناية وللمصلحة الأفضل للشركة ومساهميها.

2- يجب على المجلس معاملة جميع المساهمين بشكل عادل وأن لا ينظر إلى المجلس عند قيامه بواجباته، أو التعرف كمجموعة من الأفراد الممثلين لمؤسسات مختلفة.

3- يجب على المجلس تطبيق معايير أخلاقية عالية، و أن يأخذ بالاعتبار مصلحة أصحاب المصالح.

4- يجب على المجلس القيام بوظائف أساسية معينة تشمل:

4/ 1 مراجعة وتوجيه الإستراتيجية المؤسسية، والخطط الرئيسية للتعرف، وسياسة المخاطر، والموازنات السنوية، وخطط الأعمال، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التطبيق والأداء المؤسسي، والإشراف على المصاريف الرأسمالية الرئيسية، وامتلاك الموجودات والتخلص منها:

4/ 2 مراقبة فاعلية ممارسات التحكم المؤسسي للشركة وإجراء التغيرات كلما دعت الحاجة إلى ذلك:

4/ 3 الاختيار والتعويض والمراقبة واستبدال المديرين الرئيسيين عند الحاجة، والإشراف على التخطيط المتعاقب.

4/ 4 التخطيط لمكافآت المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة مع المصالح طويلة الأجل للشركة ومساهميها.

4/ 5 ضمان عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة بشكل رسمي وشفافية.

4/ 6 مراقبة ومعالجة تضارب المصالح المحتملة للإدارة، وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين، بما في ذلك إساءة استعمال الأصول، والإساءة في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.

4/ 7 ضمان سلامة النظم المحاسبية والإبلاغ المالي للشركة، بما في ذلك التدقيق المستقل، ووجود نظم رقابية مناسبة، وعلى وجه الخصوص نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بالقانون والمعايير ذات العلاقة.

4/ 8 الإشراف ومراقبة عملية الإفصاح والاتصالات.

5- يجب أن يكون المجلس قادراً على ممارسة اجتهاد شخصي موضوعي ومستقل بالنسبة للشؤون المؤسسية.

6- يجب أن يكون لدي أعضاء مجلس الإدارة مدخلا للحصول على المعلومات الصحيحة والملائمة وفي الوقت المناسب.

أسئلة للبحث

1- أكتب بحث توضح فيه دور التحكم المؤسسي في مراقبة إستقلالية المدقق الخارجي.

2- أكتب بحث توضح فيه دور التحكم المؤسسي في تعزيز الإفصاح والشفافية لتحسين كفاءة الأسواق المالية.

ملاحظة هامة: جميع إجابات الأسئلة متعددة الأختيار (أ)

الفصل الثالث

تطور مبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- طبيعة أخلاقيات مهنة المحاسبة
- أهمية الأخلاق في مهنة المحاسبة
- مبادئ السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين
- قواعد السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال
- أسئلة الفصل الثالث

3

الفصل الثالث

تطور مبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة

تمهيد Perface

إن ما يميز مهنة ما، هو أن تقبل مسؤولياتها أمام الناس، وجمهور مهنة المحاسبة هم الزبائن ومانحوا الائتمان والحكومات وأصحاب العمل والمستخدمون والمستثمرون ومجتمع المال والأعمال، وآخرون يعتمدون على الموضوعية، والأمانة عند المحاسبين المهنيين للمحافظة على العمل المنتظم في ميدان التجارة، ويفرض هذا الاعتماد مسؤولية المصلحة العامة في مهنة المحاسبة، ويمكن أن نعرّف المصلحة العامة بأنها النجاح الجماعي للناس والمؤسسات التي يخدمها المحاسب المهني.

ونظرا لأن مهنة المحاسبة تتميز بخصائص معينة تتضمن:

أ- إتقان مهارة عقلية خاصة، مكتسبة بالتمرين والتعليم.

ب- التزام الأعضاء بالقواعد العامة للقيم والسلوك كما وضعتها الهيئة الإدارية، وتتضمن وجود نظرة موضوعية.

ج- أداء الواجب نحو المجتمع بكافة فئاته (مقابل القيود على استعمال لقب أو منح المؤهلات).

لذلك قد يبدو أحياناً أن واجب الأعضاء نحو مهنتهم ونحو المجتمع، يتعارض مع اهتماماتهم الشخصية الآنية، ونحو واجبهم بالإخلاص لرب العمل، وبناءً على ذلك، فإنه من المناسب أن تضع الهيئات الأعضاء المتطلبات الأخلاقية لأعضائها لتضمن المستوى العالي لأدائهم، وتحافظ على ثقة الجمهور بهذه المهنة.

لذلك يري مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين لكي يحافظ المحاسبون المهنيون على مركزهم الجيد فقط بالاستمرار في تقديم هذه الخدمة الفريدة للجمهور، وبمستوى يحظى بثقة الجمهور بهم.

ولعل أفضل ما يفيد مهنة المحاسبة على النطاق العالمي، هو أن يعرف مستعملو تلك الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون بأنهم يقومون بعملهم على أحسن مستوى من الأداء طبقاً للمتطلبات الأخلاقية التي تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء.

وعلى ذلك يجب على الهيئات الأعضاء عند وضع قواعدها الوطنية للسلوك الأخلاقي أن تهتم بالخدمة العامة وتوقعات المستخدمين للمعايير الأخلاقية للمحاسبين المهنيين وتأخذ آراءهم في الاعتبار. وبذلك من الممكن معالجة وتفسير أية "فجوة توقعات" بين المعايير المتوقعة والمعايير الموضوعة.

طبيعة أخلاقيات مهنة المحاسبة

The Nature of Ethics of Profession Accounting

يجدر – بادئ ذي بدء – الإشارة إلي أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الالتزامات الأخلاقية غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك اللاأخلاقي الذي يعني كل ما يفعلة الأفراد خارج نطاق القيم والعادات والتقاليد المتعارف عليها في عمل أو مهنة أو مجتمع معين، أو قد تعرف بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال.

لذلك يمكن القول إن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إضافة إلي ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام.

لذلك تعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعي نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلي أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام وتتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تشمل:

أ- **المصداقية:** حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

ب- **المهنية:** حيت هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.

ج- **جودة الخدمات:** حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.

د- **الثقة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

لذا يجب على المحاسبين المهنيين لتحقيق أهداف مهنة المحاسبة أن يأخذوا في الاعتبار عدداً من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية.

أهمية الأخلاق في مهنة المحاسبة The Importance of Ethics in Profession Accounting

منذ العقد الحالي بات العلماء والعامة من أفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الالتزامات الأخلاقية لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي، وخصوصا الالتزامات الأخلاقية المهنية وذلك للعوامل التالية:

1- تمكن المهن عامة لأفراد المجتمع من إحراز أهداف ذات قيمة اجتماعية وفى الوقت ذاته يكون لدي المهنيين التزامات بإحراز هذه الأهداف.

2- تضمن المهن صراحة معايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية وهي تساعد المهنيين لما هو منتظر منهم وأن المهنة ككل تحقق الجودة والكفاءة والذي لا شك فيه أن أعضاء غير الكفء أو اللاأخلاقيين في مهنة ما يخونون ثقة العامة ويقدمون خدمات مشكوكا فيها وعندما ينتهج المهنيون ذلك فأن الأذى يلحق بالمجتمع.

3- يخضع المهنيون للتعلم والتدريب لفترة طويلة وبشكل رسمي وغير رسمي وذلك قبل أن يثبتوا في المهنة، وهذا الجانب التعليم والتدريبي يبدو ذلك ضروريا ليؤكد أن هؤلاء الناس يستوفون معايير المهنة.

4- تكون للمهن هيئة حاكمة لضمان استيفاء معايير المهنة.

5- المهن وظائف أو عمل والذين يمارسون أدورا مهنية يكسبون المال للتعيش نظير الدور الذي يمارسونه لكن الوظيفة تبدو أكثر من مجرد وسيلة لكسب العيش، فأصحاب الوظيفة تحدد هويتهم بأهداف هذه الوظيفة ويجدون في عملهم تأكيدا للذات.

6- يفوز المهنيون بامتيازات معينة لكي يقوموا بتقديم خدماتهم ومع هذه الامتيازات تأتى المسؤولية والمصداقية، فالمجتمع يسلمون بامتيازات معينة للمهنيين لأنهم يثقون في أن المهنيين سوف يقدمون خدماتهم في إطار مسئول أخلاقي.

لذلك ينظر – غالبا – للمهنيين على أنهم سلطات عقلية داخل مجال خبرتهم، والواقع في مجتمع اليوم نلحظ أن السلطات العقلية دائما تمدنا بالقطاع الأعظم من المعرفة التي نتعلمها وتلعب دورا أساسيا في تحديد السياسة العامة.

ولما كانت مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هي مبينة في نظامه الداخلي، تتمثل في "تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرة على توفير خدمات ذات جودة عالية بما يصب في المصلحة العامة".

وسعياً لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين ليعمل تحت سلطته بوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين المهنيين لاستخدامها في مختلف أرجاء العالم.

لذلك تحدد قواعد السلوك الأخلاقي المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد، لكن إذا مُنعت هيئة عضو أو شركة من الالتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بقوة قانون أو نظام ما، فإنه ينبغي أن تلتزم بكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد.

لذا ربما يكون لدى بعض المناطق متطلبات وإرشادات تختلف عما يرد نصه في هذه القواعد، وينبغي أن يعي المهنيون تلك الاختلافات وأن يلتزموا

بمتطلبات وإرشادات أكثر صرامة ما لم يُحظر عليهم ذلك بقوة القانون أو النظام.

وعموما تهدف القواعد الدولية لأن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. وتعمل المحاسبة المهنية عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. إن الهدف الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي ينبغي احترامه.

لذلك من المعروف أنه في حالة تعارض المتطلبات الوطنية مع أحكام هذه القواعد، ستكون المتطلبات الوطنية هي السائدة، أما بالنسبة للبلاد التي ترغب في تبني هذه القواعد كقواعد وطنية، فقد طور الإتحاد الدولي صيغة يمكن استعمالها كمؤشر لسلطة تلك الدولة وإمكانية التطبيق فيها، كما وضع هذا الميثاق على اعتبار أنه ما لم توضع قيود محددة، فإن الأهداف والمبادئ الأساسية تكون سارية على قدم المساواة بالنسبة لكل المحاسبين المهنيين، سواء كانوا في الخدمة العامة أو في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم.

وتحقيقا لما تقدم فقد طور مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين، قواعد السلوك الأخلاقي بجعلها (19) قاعدة بدلا من (18) قاعدة ودمج المبادئ الأساسية مع الجزء الأول مع الاحتفاظ بتقسيمها إلى ثلاثة أجزاء هي:

الجزء(أ) مبادئ وقواعد السلوك لجميع المحاسبين المهنيين.
الجزء(ب) قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة(المدققين).
الجزء(ج) قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال(الموظفين).

بالإضافة إلى بيان التهديدات التي تواجهه الالتزام بالمبادئ وقواعد السلوك سواء كانت لجميع المحاسبين المهنيين أو في الممارسة العامة أو في الأعمال التي تتنوع ما بين تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات المراجعة الذاتية وتهديدات التأييد

وتهديدات التآلف وتهديدات المضايقة، فضلا عن اقتراح الإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهة تلك التهديدات.

المبادئ العامة للسلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين

General Application of the IESBA Code

لقد تضمن القسم 100 الموسوم: المقدمة والمبادئ الأساسية الإشارة إلى إن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، إنما يجب على المحاسب المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية لهذه المبادئ والقواعد.

(1) **المبادئ الأساسية** Fundamental Principles

في إطار ممارسة مهنة المحاسبة، يطلب من المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

1- النزاهة Integrity:

يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

2- الموضوعية Objectivity:

يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

3- الكفاءة والعناية المهنية Professional Competence and Due Care:

يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفوءة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب. وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

4- السرية Confidentiality:

يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألاّ تُستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.

5- السلوك المهني Professional Behavior:

يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

(2) **تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية** Threats

لقد أكد المجلس على أنه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية، ولذا يجب على المحاسب المهني تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، وتتضمن التهديدات والإجراءات الوقائية ما يلي:

1- تهديدات المصلحة الشخصية Self-interest :

وتحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

2- تهديدات المراجعة الذاتية Self-review :

وتحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.

3- تهديد التأييدAdvocacy :

وتحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

4- تهديد التآلف Familiarity :

وتحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

5- تهديد المضايقة Intimidation :

وتحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

(3) **الإجراءات الوقائية** Safeguards

تقع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين هما:

1- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة:

وتتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- **متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.**
- **متطلبات التطوير المهني المستمر.**
- **أنظمة حوكمة الشركات.**
- **المعايير المهنية.**
- **إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.**
- **المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.**

2- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

وقد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي، وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة أو تشريعاتها أو أنظمتها أو من قبل رب العمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- **أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيدا تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يُمكّن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي.**
- **واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.**

(4) **حل الصراعات الأخلاقية** Ethical Conflict Resolution

قد يُطلب من المحاسب المهني حل النزاع في تطبيق المبادئ الأساسية، وذلك عند تقييم الالتزام بالمبادئ الأساسية، وبالتالي عند البدء بعملية رسمية أو غير رسمية لحل النزاع، يجب أن يأخذ المحاسب المهني في الاعتبار إما بشكل فردي أو مع أمور أخرى، كجزء من عملية الحل الأمور التالية:

أ- الحقائق ذات الصلة.
ب - القضايا الأخلاقية المعنية.
ج- المبادئ الأساسية المتعلقة بالمسألة قيد الدراسة.
د- الإجراءات الداخلية المقبولة.
هـ- جراءات العمل البديلة.

وبعد أخذ هذه الأمور في الاعتبار، ينبغي أن يحدد المحاسب المهني إجراء العمل المناسب الذي يتفق والمبادئ الأساسية المحددة.

كما يجب على المحاسب المهني أن يعمل على تقييم عواقب كل إجراء ممكن، وإذا بقيت المسألة دون حل، على المحاسب المهني أن يتشاور مع أشخاص مناسبين آخرين ضمن الشركة أو رب العمل للمساعدة في الحصول على حل، وعندما تنطوي المسألة على نزاع مع المؤسسة أو داخلها، يتعين على المحاسب المهني أن يدرس استشارة أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة المؤسسة، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

وربما يكون من مصلحة المحاسب المهني أن يقوم بتوثيق جوهر القضية وتفاصيل أي مناقشات تُعقد أو قرارات تُتخذ بخصوص تلك القضية، وإذا كان من غير الممكن حل نزاع هام، قد يرغب المحاسب المهني في الحصول على نصيحة مهنية من الجهة المهنية ذات العلاقة أو المستشارين القانونيين، ويحصل بذلك على الإرشادات حول القضايا الأخلاقية دون انتهاك السرية.

على سبيل المثال، قد يواجه المحاسب المهني عملية احتيال ما، والتي قد يؤدي التبليغ عنها إلى انتهاك مسؤولية المحاسب المهني في احترام السرية، لذا يجب على المحاسب المهني أن يدرس الحصول على استشارة قانونية لتحديد ما إذا يوجد متطلب يقضي بالتبليغ.

وأما إذا بقي الصراع الأخلاقي دون حل بعد استنفاذ جميع الإمكانيات ذات الصلة، ينبغي أن يرفض المحاسب المهني، حيث أمكن، بقاءه مرتبطاً بالمسألة التي تخلق النزاع، وقد يحدد المحاسب المهني، في مثل هذه الظروف، أنه من المناسب أن ينسحب من فريق العملية أو مهمة محددة، أو أن يستقيل من العملية أو الشركة أو المؤسسة التي يعمل بها.

قواعد السلوك الأخلاقي لجميع المحاسبين المهنيين IESBA Code of Ethics for Professional Accountants

لقد تضمن القسم الأول قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين والتي تطبق على جميع المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة وفي الأعمال، ولعل القواعد التي تضمنها هذا الجزء ما يلي:

1- النزاهة

تضمن القسم (110) بشأن النزاهة أن مبدأ النزاهة يفرض التزاما على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق، ولذا يجب ألا يكون للمحاسب المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى، حيث يعتقد أن هذه المعلومات:

أ- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير.
ب- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسئولة.
ج- تحذف أو تخفي المعلومات التي يُطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللا.

2- الموضوعية

تضمن القسم (120) بشأن الموضوعية أن مبدأ الموضوعية يفرض التزاما على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته. ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات. لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب المهني.

3- الكفاءة والعناية المهنية

تضمن القسم (130) بشأن الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة يفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:

أ- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة.
ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

كما تتطلب الخدمة المهنية الكفؤة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

- الحصول على الكفاءة المهنية.
- المحافظة على الكفاءة المهنية.

وتتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة. ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تُمكّن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.

ولذا يشمل الكدّ والاجتهاد مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات مهمة ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب، لذا ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني خطوات لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب، وحيثما يكون مناسباً، يجب أن يُطلع المحاسب المهني العملاء أو أصحاب العمل أو المستخدمين الآخرين للخدمات المهنية على القيود المتأصلة في الخدمات من أجل تفادي سوء تفسير إبداء الرأي على أنه توكيد لحقيقة ما.

4- السرية

تضمن القسم (140) بشأن السرية إلى أن مبدأ السرية يفرض التزاما على المحاسبين المهنيين للامتناع عن:

1/4 الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها.

2/4 استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.

لذا ينبغي أن يحافظ المحاسب المهني على السرية حتى في بيئة اجتماعية. كما يجب أن يكون يقظا لإمكانية الكشف غير المقصود، وتحديدا في ظروف المشاركة الطويلة مع شريك تجاري أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين، كما يجب أن يحافظ المحاسب المهني أيضاً على سرية المعلومات التي يفصح عنها عميل أو صاحب عمل محتمل، وينبغي أن يدرس المحاسب المهني أيضاً الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن الشركة أو رب العمل، كما ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجب المحاسب المهني في المحافظة على السرية.

كما يجب أن تستمر الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل، وعندما يغير المحاسب المهني وظيفته أو يحصل على عميل جديد، يكون المحاسب المهني مخولا لاستخدام الخبرة السابقة، لكنه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية، وفيما يلي الظروف التي يُطلب فيها أو قد يُطلب فيها من المحاسبيين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون ذلك الإفصاح مناسباً:

أ- يُسمح بالإفصاح بقوة القانون ويكون مفوضا به من قبل العميل أو صاحب العمل.

ب- الإفصاح مطلوب بقوة القانون، على سبيل المثال:

ب/ 1 إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية.

ب/ 2 الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديات القانون التي تظهر.

ج- هنالك واجب أو حق مهني بالإفصاح، عندما لا يكون ذلك ممنوعا بقوة القانون:

ج/ 1 للالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية.

ج/ 2 للاستجابة لاستفسار أو تحقيق من قبل هيئة عضو أو هيئة تنظيمية.

ج/ 3 حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية.

ج/ 4 للالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

ولذلك عند تحديد ما إذا ينبغي الإفصاح عن المعلومات السرية، يجب أن يأخذ المحاسبون المهنيون في الاعتبار ما يلي:

1- ما إذا كان من الممكن أن تتضرر مصالح جميع الأطراف، بما فيها الأطراف الثالثة التي قد تتأثر مصالحها، إذا وافق العميل أو صاحب العمل على الإفصاح عن المعلومات من قبل المحاسب المهني.

2- ما إذا كانت جميع المعلومات ذات الصلة معلومة ومثبتة إلى الحد الممكن، عندما ينطوي الحال على حقائق غير مثبتة أو معلومات غير كاملة أو نتائج غير مؤكدة، فإنه ينبغي استخدام الحكم المهني في تحديد نوع الإفصاح الواجب إجرائه.

3- نوع البلاغات المتوقعة والجهة التي تُوجّه إليها، وتحديدا يجب على المحاسبين المهنيين أن يكونوا على قناعة بأن الأطراف التي تُوجّه إليهم البلاغات هم المستقبلون المناسبون.

5- السلوك المهني

تضمن القسم (150) بشأن السلوك المهني أن مبدأ السلوك المهني يفرض التزاما على المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة. وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.

وعند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم، ينبغي أن لا يسيء المحاسبون المهنيون إلى سمعة المهنة،بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:

أ-إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها.

ب- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الأعمال المهنيين

IESBA Code of Ethics for Professional Accountants in Business

لقد تضمن القسم (300) بشأن قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين في الأعمال كيفية تطبيق إطار المفاهيم المشمول في الجزء (أ) من قبل المحاسبين المهنيين

في الأعمال، حيث قد يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب العمل وقطاعات أخرى في مجتمع الأعمال، إضافة للحكومات والجمهور العام ككل، كافة على عمل المحاسبين المهنيين في الأعمال.

وقد يكون المحاسبون المهنيون في الأعمال مسئولين بشكل منفرد أو مشترك عن إعداد المعلومات المالية وغيرها من المعلومات وتقديم تقارير بها والتي قد يعتمد عليها أرباب عملهم إلى جانب أطراف ثالثة، كما يتحملون أيضاً مسؤولية تقديم الإدارة المالية الفعّالة والمشورة السديدة حول مجموعة من المسائل المتعلقة بالأعمال.

ويمكن أن يكون المحاسب المهني في الأعمال موظفا بأجر أو شريكا أو مديرا - سواء تنفيذي أو غير تنفيذي- أو مديرا مالكا أو متطوعا أو شخصا آخر يعمل لصالح واحد أو أكثر من أرباب العمل، فالصيغة القانونية للعلاقة مع رب العمل- إن وُجِدت- لا يكون لها تأثير على المسؤوليات الأخلاقية الملزمة للمحاسب المهني في الأعمال.

كما يقع على عاتق المحاسب المهني في الأعمال مسؤولية تعزيز الأهداف الشرعية لرب عمله، ولا تسعى قواعد السلوك الأخلاقي هذه إلى إعاقة المحاسب المهني في الأعمال من إنجاز تلك المسؤولية بشكل صحيح، إنما تأخذ بعين الاعتبار الظروف التي قد تنشأ فيها نزاعات فيما يخص الواجب الجوهري المتمثل في الالتزام بالمبادئ الأساسية.

وكثيراً ما يشغل المحاسب المهني في الأعمال منصبا رفيع المستوى داخل شركة ما، وكلما كان المنصب أعلى مرتبة، كلما كانت فرصة وقدرة التأثير على الأحداث والممارسات والسلوكيات أكبر، لذلك، يُتوقع من المحاسب المهني في الأعمال أن يشجع ثقافة تستند إلى الأخلاقيات لدى أرباب العمل الذين يؤكدون على الأهمية التي توليها الإدارة العليا للسلوك الأخلاقي.

ويقصد من الأمثلة المعروضة في الأقسام التالية - كما سبق القول - توضيح كيفية تطبيق إطار المفاهيم ولا يقصد منها أن تكون، كما لا ينبغي أن تُفسّر، بأنها قائمة شاملة لجميع الظروف التي يواجهها المحاسب المهني في الأعمال والتي قد

تتسبب في ظهور تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، وتبعاً لذلك، فانه لا يكفي أن يلتزم المحاسب المهني في الأعمال فقط بالأمثلة المقدمة، بل ينبغي تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يتم مواجهتها.

(1) تهديدات قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الأعمال

يمكن أن يتهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الأعمال بسبب مجموعة واسعة من الظروف، وتقع العديد من التهديدات ضمن الفئات الخمسة سالفة الذكر، وفيما يلي عرض لأمثلة للظروف المصاحبة لكل من هذه التهديدات كما يلي:

1- المصلحة الشخصية

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المصلحة الشخصية على المحاسب المهني في الأعمال على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- المصالح المالية أو القروض أو الكفالات.

ب- ترتيبات التعويض التحفيزية.

ج- الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول الشركة.

د- القلق بشأن الأمان الوظيفي.

هـ- الضغط التجاري من خارج رب العمل.

2- المراجعة الذاتية

تشمل الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المراجعة الذاتية، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ- خضوع القرارات أو البيانات التجارية للمراجعة والتعديل من قبل نفس المحاسب المهني في الأعمال المسئول عن اتخاذ تلك القرارات أو إعداد تلك المعلومات.

ب- عند تعزيز الأهداف والغايات الشرعية للشركات التابعين لها، يمكن أن يطور المحاسبون المهنيون في الأعمال من وضع شركاتهم، شريطة ألا تكون أي من البيانات المُقدمة كاذبة أو مضللة.

3- التأييد

لا تؤدي مثل هذه الأفعال عموماً إلى ظهور تهديد التأييد.

4- التآلف

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديد التآلف، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

أ- محاسب مهني في الأعمال يشغل منصب يمارس من خلاله التأثير على إعداد التقارير المالية أو غير المالية أو اتخاذ القرارات التجارية ويكون أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين في منصب ينتفع من خلاله من ذلك التأثير.

ب- علاقة ارتباط طويلة الأمد مع الجهات التجارية المعنية التي تؤثر على اتخاذ القرارات التجارية.

ج- قبول هدية ما أو الحصول على معاملة تفضيلية، ما لم تكن قيمتها غير هامة بشكل واضح.

5- المضايقة

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في ظهور تهديدات المضايقة، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

أ- التهديد بطرد أو استبدال المحاسب المهني في الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين بشأن الاختلاف في مسألة تطبيق مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد التقارير حول المعلومات المالية.

ب- وجود شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية اتخاذ القرار، ومثال ذلك ما يتعلق بمنح العقود أو تطبيق أحد المبادئ المحاسبة.

ولذلك قد يجد المحاسبون المهنيون في الأعمال ظروفا معينة تـؤدي إلى ظهـور تهديدات استثنائية للالتزام بواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية، ومن الواضح أنـه لا يمكن تصنيف تلك التهديدات الاستثنائية، وفي كافة العلاقات التجارية والمهنيـة، يتعين علـى المحاسـبين المهنـيين في الأعمـال أن يكـون يقظـين لمثـل هـذه الظـروف والتهديدات.

(2) الإجراءات الوقائية

تندرج الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات التي يواجهها المحاسبون المهنيون في الأعمال أو تقلصها إلى مستوى مقبول – كمـا سـبق القـول- ضمن فئتين واسعتين هما:

أ- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.
ب- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل.

ولذلك تشمل الإجـراءات الوقائيـة في بيئـة العمـل، علـى سـبيل المثـال لا الحصر، ما يلي:

أ- الأنظمة الرقابية لدى رب العمل أو غيرها من الهياكل الرقابية.
ب- برامج الأخلاقيات والسلوكيات لدى رب العمل.
ج- إجراءات التوظيف لدى رب العمل التي تؤكد على أهمية تعيين مـوظفين أكفّاء ذوي قدرات عالية.
د- أنظمة رقابة داخلية قوية.
هـ- عمليات التأديب المناسبة.
و- القيادة التي تشدد على أهمية السـلوك الأخلاقـي والتوقـع بـأن يتصـرف الموظفون بطريقة أخلاقية.
ز- سياسات وإجراءات لتنفيذ ورقابة جودة أداء الموظفين.
ح- إبلاغ سياسات وإجراءات رب العمل في الوقت المناسب، بما في ذلك أيـة

تعديلات تطرأ عليها، إلى جميع الموظفين والتدريب والتعليم المناسبين على مثل هذه السياسات والإجراءات.

ط- سياسات وإجراءات لتمكين وتشجيع الموظفين على إبلاغ أية مسائل أخلاقية تقلقهم إلى المستويات العليا ضمن المؤسسة التابعين لها دون خوف من العقاب.

ي- التشاور مع محاسب مهني آخر مناسب.

وفي الحالات التي يعتقد فيها المحاسب المهني في الأعمال أن السلوك أو الأفعال غير الأخلاقية من قبل الآخرين ستستمر في الحدوث ضمن الشركة التي يعمل بها ينبغي أن يسعى للحصول على المشورة القانونية، وفي الحالات الصارمة التي تُستنفد فيها جميع الإجراءات الوقائية ويكون من المستحيل تقليص التهديد إلى مستوى مقبول قد يخلص المحاسب المهني في الأعمال إلى أنه من المناسب الاستقالة من الشركة التي يعمل بها.

(3) قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الإعمال

لقد عدل مجلس معايير الأخلاق الدولي قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الإعمال، وبناء على ذلك التعديل فقد تضمنت القواعد ما يلي:

1- الصراعات المحتملة Potential Conflicts

لقد تضمن القسم (310) بشأن الصراعات المحتملة إلى أنه على المحاسب المهني في الأعمال التزام مهني بالامتثال للمبادئ الأساسية، إلا أنه في بعض الأحيان تتضارب مسؤولياته تجاه رب العمل مع الالتزامات المهنية بالامتثال للمبادئ الأساسية، ولذا يتعين على المحاسب المهني في الأعمال – عادة- دعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعة من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف، ومع ذلك، وحيثما يتهدد الالتزام بالمبادئ

الأساسية، يتوجب على المحاسب المهني في الأعمال دراسة مسألة الاستجابة لهذه الظروف.

بالإضافة إلى ما تقدم قد يخضع المحاسب المهني في الأعمال نتيجة مسؤولياته تجاه رب العمل لضغوط بالتصرف بطرق يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية بشكل مباشر أو غير مباشر، وقد يكون هذا الضغط صريحا أو ضمنيا، وقد يأتي من مشرف أو مدير أو عضو مجلس إدارة أو من شخص آخر لدى رب العمل، كما قد يواجه المحاسب المهني في الأعمال ضغوطاً للقيام بما يلي:

أ- فعل مناقض للقانون أو الأنظمة.

ب- فعل مناقض للمعايير الفنية أو المهنية.

ج- تسهيل إستراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية.

د- الكذب على الآخرين أو تعمُّد تضليلهم بطريقة أخرى- بما في ذلك التضليل عن طريق البقاء صامتاً- وبالتحديد:

د/ 1مدققو أرباب العمل.

د/ 2 المنظمين.

د/ 3 إصدار تقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق إلى حد بعيد أو الارتباط بمثل هذا التقرير، بما في ذلك البيانات المتعلقة - على سبيل المثال - بما يلي:

د/ 3/ 1 البيانات المالية.

د/ 3/ 2 الامتثال الضريبي.

د/ 3/ 3 الامتثال القانوني.

د/ 3/ 4 التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية.

لذلك لا بد من تقييم خطورة التهديدات الناشئة عن مثل هذه الضغوط، مثل تهديدات المضايقة، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وقد تشمل تلك الإجراءات ما يلي:

أ- الحصول على المشورة حيثما كان مناسباً من داخل شركة رب العمل أو من مستشار مهني مستقل أو هيئة مهنية ذات صلة.
ب- وجود عملية رسمية لتسوية النزاعات داخل شركة رب العمل.
ج- السعي للحصول على مشورة.

2- إعداد المعلومات تقارير عنها Preparation and Reporting of Information

لقد تضمن القسم (320) بشأن إعداد المعلومات تقارير عنها إلى أنه غالبا ما يشارك المحاسبون المهنيون في الأعمال في تحضير المعلومات التي يمكن الإعلان عنها للجمهور أو استخدامها من قبل الآخرين داخل أو خارج شركة رب العمل وإعداد تقارير بشأنها، وقد تتضمن تلك المعلومات معلومات مالية أو إدارية - ومثال ذلك- التقديرات والموازنات، والبيانات المالية، والتحليلات الإدارية، وخطاب تعهد من الإدارة مقدم إلى المدققين كجزء من تدقيق البيانات المالية، ولذلك يتعين على المحاسب المهني في الأعمال مايلي:

أ- إعداد أو عرض تلك المعلومات بصدق وأمانة وبما يتفق والمعايير المهنية ذات الصلة بحيث تُفهم المعلومات ضمن سياقها.
ب- أن يضمن عرض تلك البيانات المالية وفقاً للمعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية.

كذلك ينبغي على المحاسب المهني في الأعمال أن يحافظ على المعلومات التي يكون مسئولا عنها بطريقة:

أ- تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية للمعاملات التجارية أو الأصول أو الالتزامات.
ب- تصنف وتسجل المعلومات في الوقت المناسب وبالطريقة الصحيحة.
ج- تمثل الحقائق بدقة وبشكل كامل في جميع الجوانب المادية.

ويمكن أن تظهر تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية-على سبيل المثال - تهديدات المصلحة الشخصية أو المضايقة على الموضوعية أو الكفاءة المهنية والعناية

اللازمة حين يتم ممارسة ضغوط على المحاسب المهني في الأعمال سواء خارجيا أو بواسطة ربح شخصي ممكن حتى تكون له علاقة بمعلومات مضللة أو تكون له علاقة بمعلومات مضللة من خلال أفعال الآخرين.

وتعتمد خطورة مثل هذه التهديدات على عوامل مثل:

أ- مصدر الضغط.

ب- درجة التضليل الفعلية أو المحتملة للمعلومات.

ولذلك ينبغي تقييم خطورة التهديدات، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وقد تشمل تلك الإجراءات التشاور مع الرؤساء ضمن الشركة التي يعملون بها- على سبيل المثال- لجنة التدقيق أو هيئة أخرى مسئولة عن الحوكمة(التحكم- الحاكمية)، أو التشاور مع هيئة مهنية ذات صلة.

وعندما لا يكون من الممكن تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، يتوجب على المحاسب المهني في الأعمال رفض بقائه مرتبطا بمعلومات يُعتقد أنها مُضللة أو تحتمل التضليل.

وفي حال أدرك المحاسب المهني في الأعمال بأن إصدار المعلومات المضللة هو إما أمر هام أو مستمر، يصبح لزاما عليه:

أ- التفكير بإبلاغ السلطات الملائمة تماشياً مع ما ورد في القسم (140) بشأن السرية.

ب- السعي للحصول على المشورة القانونية.

ج- أو الاستقالة.

3- كفاية الخبرة Acting with Sufficient Expertise

لقد تضمن القسم (330) بشأن كفاية الخبرة إلى أن المبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية اللازمة يتطلب أن يقوم المحاسب المهني في الأعمال فقط بالمهام الرئيسية التي يتمتع فيها بتدريب أو خبرة محددة كافية، أو يمكنه الحصول على

تدريب أو خبرة فيها، ويتحتم على المحاسب المهني في الأعمال ألا يضلل صاحب العمل عن قصد فيما يخص مستوى الخبرات والمعارف المقتناة، كما لا ينبغي عليه أن يخفق في السعي للحصول على مشورة ومساعدة خبير مناسب عند طلب ذلك.

ولذلك تشمل الظروف التي تهدد قُدرة المحاسب المهني في الأعمال على أداء واجباته بدرجة مناسبة من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ما يلي:

أ- الوقت غير الكافي لأداء الواجبات ذات الصلة بشكل صحيح أو إكمالها.

ب- المعلومات غير المكتملة أو المحدودة أو غير الملائمة بطريقة أخرى لأداء الواجبات بشكل صحيح.

ج- الخبرة والتدريب و/ أو التعليم غير الكافيين.

د- الموارد غير الكافية لأداء الواجبات بشكل صحيح.

ولذلك تعتمد خطورة مثل هذه التهديدات على عوامل مثل:

أ- مدى عمل المحاسب المهني في الأعمال مع الآخرين

ب- الأقدمية النسبية في العمل.

ج- مستوى الإشراف والمراجعة المُطبقة على العمل.

ولذلك ينبغي تقييم أهمية التهديدات، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ولذا تشمل الإجراءات التي يمكن أخذها بعين الاعتبار ما يلي:

أ- الحصول على مشورة أو تدريب إضافي.

ب- ضمان وجود وقت كاف متاح لأداء الواجبات ذات الصلة.

ج- الحصول على مساعدة من شخص ما يتمتع بالخبرة اللازمة.

د- التشاور حيثما كان ملائما مع:

د/ 1 الرؤساء لدى رب العمل.

د/ 2 الخبراء المستقلين.

د/ 3 الهيئة المهنية ذات الصلة.

وحيث لا يمكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، يتعين على المحاسبين المهنيين في الأعمال التفكير فيما ينبغي رفض القيام بالواجبات قيد البحث، وفي حال قرر المحاسب المهني في الأعمال بأن الرفض هو أمر مناسب، يجب إظهار الأسباب الكامنة وراء القيام بذلك بوضوح.

4- المصالح المالية Financial Interests

لقد تضمن القسم (340) بشأن المصالح المالية إلى أنه قد يكون للمحاسبين المهنيين في الأعمال مصالح مالية، أو أنهم قد يكونوا على علم بمصالح مالية لأحد أفراد العائلة المباشرين أو القريبين التي يمكن في ظروف معينة أن تتسبب في ظهور تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

على سبيل المثال، قد تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية من خلال وجود الدافع والفرصة للتلاعب بالمعلومات التي تؤثر في الأسعار من أجل تحقيق مكسب مالي، وتشمل الأمثلة على الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية - على سبيل المثال لا الحصر، الحالات التي يكون فيها المحاسب المهني في الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين:

أ- يحتفظ بمصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يتبع لها ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المصلحة المالية مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في الأعمال.

ب- يستحق مكافأة متعلقة بالربح ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المكافأة مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في الأعمال.

ج- يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم في الشركة التي يتبع لها والتي يمكن أن تتأثر قيمتها مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في الأعمال.

د- يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم في الشركة التي يتبع لها القابلة للتحويل أو التي ستكون قريبا قابلة للتحويل.
هـ- يمكن أن يتأهل للحصول على خيارات أسهم في الشركة التي يتبع لها أو مكافآت مرتبطة بالأداء في حال تحقيق أهداف معينة.

لذلك عند تقييم خطورة مثل هذا التهديدات إضافة إلى الإجراءات الوقائية المناسبة التي سيتم تطبيقها للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، يتعين على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال البحث في طبيعة المصلحة المالية، وهذا يشمل تقييم أهمية المصلحة المالية وتحديد ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة.

ومما لا شك فيه أن ما يشكل حصة هامة أو قيّمة في شركة ما سيتفاوت من فرد إلى آخر استنادا إلى الظروف الشخصية، وإذا لم يتضح أن التهديدات غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وقد تشمل تلك الإجراءات:

أ- وضع سياسات وإجراءات للجنة مستقلة عن الإدارة لتحديد مستوى وشكل تعويض الإدارة العليا.
ب- الإفصاح عن كافة المصالح ذات الصلة وعن أي خطط لتداول الأسهم ذات الصلة إلى أولئك المسئولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل، وفقاً لأية سياسات داخلية.
ج- التشاور حيثما كان مناسباً مع الرؤساء لدى رب العمل.
د- التشاور حيثما كان مناسباً مع أولئك المسئولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل أو الهيئات المهنية ذات الصلة.
هـ- وضع إجراءات تدقيق داخلية وخارجية.
و- تعليم حديث حول المسائل الأخلاقية والقيود القانونية والأنظمة الأخرى حول تجارة المطلعين المحتملة.

كما ينبغي على المحاسب المهني في الأعمال أن لا يتلاعب في المعلومات وأن لا يستخدم المعلومات السرية لتحقيق مكاسب شخصية.

5- الإغراءات Inducements

لقد تضمن القسم (350) بشأن الإغراءات ما يلي:

1/5 استلام العُروض: Receiving Offers

يمكن أن يُعرض على المحاسب المهني في الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين إحدى المغريات، وقد تتخذ المغريات أشكالا مختلفة، بما في ذلك الهدايا والضيافة والمعاملة التفضيلية والظهور بشكل ميال للصداقة أو الولاء.

كما يمكن أن يتسبب عرض المغريات في ظهور تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، فعندما يُعرض على محاسب مهني في الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين مغرياتٍ معينة يجب عندئذ دراسة الوضع بدقة، إذ تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية حين يتم تقديم إحدى المغريات في محاولة للتأثير على أفعال أو قرارات بشكل مفرط أو تشجيع سلوك غير قانوني أو مضلل أو سعيا للحصول على معلومات سرية.

ولذلك تظهر تهديدات المضايقة على الموضوعية أو السرية إذا تم قبول أحد هذه المغريات وتبع ذلك تهديدات بجعل ذلك العرض علنياً والإضرار إما بسمعة المحاسب المهني في الأعمال أو بسمعة أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين.

وعموما تعتمد خطورة مثل هذه التهديدات - كما سبق القول- على الأتي:

أ- طبيعة العرض.

ب- قيمته.

ج- القصد من ورائه.

فإذا كان هناك طرفاً ثالثا عاقلا ومطلعا، لديه علم بكافة المعلومات ذات الصلة، اعتبر أن المغريات غير هامة ولا يقصد منها تشجيع السلوك غير الأخلاقي عندئذ قد يستنتج المحاسب المهني في الأعمال بأنه يتم تقديم العرض ضمن سياق

الأعمال المعتادة، وقد يستنتج عموما عدم وجود تهديد هام للالتزام بالمبادئ الأساسية.

وإذا لم يتضح أن التهديدات التي تم تقييمها غير هامة، ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وعندما لا يكون من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستويات مقبولة من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، يتعين على المحاسب المهني في الأعمال أن لا يقبل المغريات.

وبما أن التهديدات الحقيقية أو الظاهرة للالتزام بالمبادئ الأساسية لا تنشأ فقط من قبول مغريات ما بل تنشأ أحيانا من حقيقة أنه تم تقديم العرض فقط فلا بد من تبني إجراءات وقائية إضافية، ولذا يتحتم على المحاسب المهني في الأعمال تقييم المخاطر المرتبطة بكافة هذه العروض ودراسة ما إذا ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

أ- يتم تقديم مثل هذه العروض، وإبلاغ المستويات العليا في الإدارة مباشرة أو أولئك المسئولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل.

ب- إبلاغ أطراف ثالثة بالعرض- على سبيل المثال- هيئة مهنية أو صاحب العمل الذي قام بتعيين الفرد الذي قدم العرض، إلا أنه ينبغي على المحاسب المهني في الأعمال التفكير في السعي للحصول على المشورة القانونية قبل الإقدام على مثل هذه الخطوة.

ج- إسداء النصح لأفراد العائلة المباشرين أو القريبين بخصوص التهديدات والإجراءات الوقائية ذات الصلة الذين قد يشغلون مناصب يمكن أن ينتج عنها عروض مغريات نتيجة وضعهم الوظيفي مثلاً.

د- إبلاغ المستويات العليا في الإدارة أو أولئك المسئولين عن تنفيذ مبادئ الحوكمة لدى رب العمل حيث يتم تعيين أفراد العائلة المباشرين أو القريبين من قبل منافسين أو موردين محتملين لتلك الشركة.

5/ 2 تقديم العروض: Making Offers

قد يكون المحاسب المهني في الأعمال في وضع يتوقع منه فيه تقديم مغريات، أو يخضع لضغوط أخرى لتقديم مغريات بقصد التقليل من أهمية حكم فرد آخر أو شركة أخرى، أو التأثير على عملية اتخاذ القرارات، أو الحصول على معلومات سرية.

وقد يأتي هذا الضغط من داخل الشركة التي يتبع لها- ومثال ذلك- بأن يأتي الضغط من:

أ- زميل.

ب- أو من رئيس في العمل.

جـ- ربما يأتي الضغط كذلك من شخص خارجي أو شركة خارجية تقترح أفعالا أو قرارات تجارية من الممكن أن تكون مفيدة لرب العمل.

ومع الأخذ بعين الاعتبار أنه من الممكن أن تؤثر هذه المغريات على المحاسب المهني في الأعمال بطريقة غير لائقة، لذلك ينبغي على المحاسب المهني في الأعمال أن لا يعرض أية مغريات بهدف التأثير على حكم مهني لطرف ثالث بطريقة غير لائقة، حيث يأتي الضغط بهدف عرض إحدى المغريات غير الأخلاقية من جهة رب العمل، كما ينبغي على المحاسب المهني إتباع الإرشادات المتعلقة بحل النزاع الأخلاقي الواردة ضمن الجزء (أ) عند تقييم الالتزام بالمبادئ الأساسية.

أسئلة الفصل الثالث

أسئلة للمراجعة

3-1 عرف مصطلح الأخلاق بشكل عام والأخلاق المهنية بشكل خاص؟.

3-2 ناقش أهمية الأخلاق في مهنة المحاسبة؟

3-3 ناقش علاقة أهداف مهنة المحاسبة بالأخلاق المهنية؟

3-4 وضح أهمية الأخلاق المهنية

3-5 ناقش مباديء السلوك الأخلاقي؟

3-6 وضح قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين؟

3-7 أذكر قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الأعمال؟

3-8 ناقش التهديادت الأخلاقية؟

3-9 وضح الإجراءات الوقائية لقواعد السلوك الأخلاقي؟

3-10 ناقش الإجراءات الوقائية لقواعد السلوك الأخلاقي في الأعمال؟

3-11 أشرح الإجراءات الوقائية لقواعد السلوك الأخلاقي في الأعمال؟

3-12 ناقش تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الأعمال؟

3-13 وضح المقصود بالمصطلحات التالية: النزاهة- الموضوعية- الكفاءة والعناية المهنية-السرية- السلوك المهني.

3-14 وضح المقصود بالمصطلحات التالية: المصلحة الذاتية- المراجعة الذاتية- التأييد- التآلف- المضايقة.

3-16 وضح القصود بالمصطلحات التالية: المصداقية- المهنية- الجودة- الثقة.

أسئلة متعددة الإختيار

1- أياً مما يلي لا يعد من متطلبات الرأي العام عند تحقيق أهداف مهنة المحاسبة ؟

أ- النزاهة

ب- المهنية

ج- جودة الخدمات

د- الثقة

2- أياً مما يلي يشير الى مصطلح النزاهة؟

أ- يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

ب- يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

ج- يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وأن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

د- يجب أن يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

3- أياً مما يلي يشير الى مصطلح الكفاءة والعناية المهنية؟

أ- يجب أن يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

ب- يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

ج- يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

د- يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وأن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

4- أياً مما يلي يشير الى مصطلح الموضوعية؟

أ- يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.

ب- يجب أن يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

ج- يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وأن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

د- يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

5- أياً مما يلي يشير الى مصطلح السرية؟

أ- يجب أن لا يفصح المحاسب المهني عن المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

ب- يجب أن يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

ج- يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وأن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

د- يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

6- أياً مما يلي يشير الى مصطلح السلوك المهني؟

أ- يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وأن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

ب- يجب أن لا يفصح المحاسب المهني عن المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

ج- يجب أن يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

د- يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

7- أياً مما يلي لا يعد من مباديء السلوك الأخلاقي؟

أ- الثقة

ب- النزاهة

ج- الموضوعية

د- السرية

8- أياً مما يلي يعد من مباديء السلوك الأخلاقي؟

أ- الكفاءة والعناية المهنية

ب- الجودة

ج- المهنية

د- المصداقية

9- أياً مما يلي لا يشير الى مصطلح السرية ؟

أ- يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب.

ب- يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية.

ج- يجب أن لا يفصح المحاسب المهني عن أي من المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.

د- يجب ألاّ تستخدم المحاسب المهني المعلومات التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية أو الأطراف الثالثة.

10- عندما يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية فإن هذا يعنى الإلتزام بأي مبدأ من المباديء التالية؟

أ- النزاهة

ب- السرية

ج- الموضوعية

د- الكفاءة والعناية المهنية

11- عندما يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، فإن هذا يعنى الإلتزام بأي مبدأ من المباديء التالية؟

أ- السلوك المهني

ب- السرية

ج- الموضوعية

د- الكفاءة والعناية المهنية

12- عندما يلتزم المحاسب المهني بتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة، فإن هذا يعنى الإلتزام بأي مبدأ من المباديء التالية؟

أ- السلوك المهني

ب- السرية

ج- الموضوعية

د- الكفاءة والعناية المهنية

13- أياً مما يلي يشير الى مصطلح تهديد المصلحة الشخصية؟

أ- تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

ب- تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.

ج- تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

د- تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

14- أياً مما يلي يشير الى مصطلح تهديد المراجعة الذاتية ؟

أ- تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.

ب- تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

ج- تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

د- تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

15- أياً مما يلي يشير الى مصطلح تهديد التأييد ؟

أ- وتحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

ب- وتحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

ج- وتحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

د- وتحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم.

16- أياً مما يلي يشسير الى مصطلح تهديد التألف؟

أ- تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

ب- تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

ج- تحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

د- تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

17- أياً مما يلي يشير الى مصطلح تهديد المضايقة؟

أ- تحدث عندما يُمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

ب- تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

ج- تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

د- تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة.

18 - أياً مما يلي لا يعد من الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة؟

أ- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيدا تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يُمكّن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي.

ب- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.

ج- متطلبات التطوير المهني المستمر.

د- أنظمة تحكم في الشركات.

19- أياً مما يلي لا يعد من الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة؟

أ- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

ب- المعايير المهنية.

ج- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

د- التدقيق الخارجي من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

20- أياً مما يلي يعد من الإجراءات الوقائية التي تنشأ في بيئة العمل؟

أ- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيدا تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يُمكّن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي.

ب- التدقيق الخارجي من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

ج- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.

د- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: يمكن أن يتهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الأعمال بسبب مجموعة واسعة من الظروف، وتقع العديد من التهديدات ضمن فئات خمسة وفيما يلي عرض حالات للظروف المصاحبة لكل من هذه التهديدات كما يلي:

أ- المصالح المالية أو القروض أو الكفالات.

ب- ترتيبات التعويض التحفيزية.

ج- الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول الشركة.

د- القلق بشأن الأمان الوظيفي.

هـ- الضغط التجاري من خارج رب العمل.

و- خضوع القرارات أو البيانات التجارية للمراجعة والتعديل من قبل نفس المحاسب المهني في الأعمال المسئول عن اتخاذ تلك القرارات أو إعداد تلك المعلومات.

ز- عند تعزيز الأهداف والغايات الشرعية للشركات التابعين لها، يمكن أن يطور المحاسبون المهنيون في الأعمال من وضع شركاتهم، شريطة ألا تكون أي من البيانات المُقدمة كاذبة أو مضللة.

ح- محاسب مهني في الأعمال يشغل منصب يمارس من خلاله التأثير على إعداد التقارير المالية أو غير المالية أو اتخاذ القرارات التجارية ويكون أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين في منصب ينتفع من خلاله من ذلك التأثير.

ط- علاقة ارتباط طويلة الأمد مع الجهات التجارية المعنية التي تؤثر على اتخاذ القرارات التجارية.

ى- قبول هدية ما أو الحصول على معاملة تفضيلية، ما لم تكن قيمتها غير هامة بشكل واضح.

ك- التهديد بطرد أو استبدال المحاسب المهني في الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين بشأن الاختلاف في مسألة تطبيق مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد التقارير حول المعلومات المالية.

ك- وجود شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية اتخاذ القرار، ومثال ذلك ما يتعلق بمنح العقود أو تطبيق أحد السياسات المحاسبة.

والمطلوب: تحديد نوع التهديد المصاحب لكل حالة من الحالات السابقة؟.

الحالة الثانية: تندرج الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات التي يواجهها المحاسبون المهنيون في الأعمال أو تقلصها إلى مستوى مقبول، ضمن فئتين واسعتين هما الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة، والإجراءات الوقائية في بيئة العمل، وفيما يلي عدد من هذه الإجراءات وهي:

أ- الأنظمة الرقابية لدى رب العمل أو غيرها من الهياكل الرقابية.

ب- برامج الأخلاقيات والسلوكيات لدى رب العمل.

ج- إجراءات التوظيف لدى رب العمل التي تؤكد على أهمية تعيين موظفين أكفّاء ذوي قدرات عالية.

د- أنظمة رقابة داخلية قوية.

هـ- عمليات التأديب المناسبة.

و- القيادة التي تشدد على أهمية السلوك الأخلاقي والتوقع بأن يتصرف الموظفون بطريقة أخلاقية.

ز- سياسات وإجراءات لتنفيذ ورقابة جودة أداء الموظفين.

ح- إبلاغ سياسات وإجراءات رب العمل في الوقت المناسب، بما في ذلك أية تعديلات تطرأ عليها، إلى جميع الموظفين والتدريب والتعليم المناسبين على مثل هذه السياسات والإجراءات.

ط- سياسات وإجراءات لتمكين وتشجيع الموظفين على إبلاغ أية مسائل أخلاقية تقلقهم إلى المستويات العليا ضمن المؤسسة التابعين لها دون خوف من العقاب.

ي- التشاور مع محاسب مهني آخر مناسب.

ك- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة.

ل- متطلبات التطوير المهني المستمر.

م- أنظمة حوكمة الشركات.

ن- المعايير المهنية.

ش- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

ع- المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

ف- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيدا تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يُمكّن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي.

ص- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

والمطلوب: تحديد أياً من الإجراءات السابقة ينشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة، أو في بيئة العمل؟.

أسئلة للبحث

- أكتب بحث عن مدى قيام مكاتب التدقيق في بلدك بتطبيق الإجراءات الوقائية عند تدقيق البيانات المالية للشركات المدرجة في البورصة.
- أكتب بحث عن مدى إلتزام المحاسبين المهنيين في الأعمال بقواعد السلوك اخلاقي عند إعداد البيانات المالية للشركات المدرجة في البورصة.

ملاحظة هامة: جميع إجابات الأسئلة متعددة الأختيار (أ)

الفصل الرابع

تطور قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- تهديدات قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة
- الإجراءات الوقائية
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة
- أسئلة الفصل الرابع

4

الفصل الرابع(*)

تطور قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة

تمهيد

لقد تضمن القسم (200) من قواعد السلوك الأخلاقي الكيفية التي ينبغي بها تطبيق إطار المفاهيم المنصوص عليه في الجزء (أ) من قبل المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، ولا يُقصد من الأمثلة في الأقسام التالية أن تكون، كما لا ينبغي أن تُفسَّر، بأنها قائمة شاملة للظروف التي يواجهها المحاسب المهني في الممارسة العامة

---

* IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2008), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** Part, 1, International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2007), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2006), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2005), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2004), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2003), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (2002), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, (2001), **Handbook, Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, IAASB, (1998), **Handbook, , Code of Ethics for Professional Accountants**, International Federation of Accountants, USA.
* IFAC, (1996), Handbook, **Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.

والتي قد تخلق تهديدات للالتزام بالمبادئ، وتبعاً لذلك، فإنه لا يكفي أن يلتزم المحاسب المهني في الممارسة العامة فقط بالأمثلة المقدمة، بل ينبغي تطبيق الإطار على الظروف المحددة التي يتم مواجهتها.

بالإضافة إلى ما تقدم يجب ألا يشارك المحاسب المهني في الممارسة العامة في أي عمل أو مهنة أو نشاط يُضعف أو قد يُضعف من نزاهة المهنة أو موضوعيتها أو سمعتها الجيدة ويتعارض نتيجة لذلك مع تقديم الخدمات المهنية.

تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة

يمكن أن تتهدد قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة كما سبق القول بشأن الالتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف، وتقع العديد من التهديدات ضمن الفئات الخمسة السابق ذكرها في الجزء(أ) (البند 2/ 1) مع مراعاة أنه قد تختلف طبيعة وأهمية التهديدات بالاعتماد على ما إذا كانت تنشأ فيما يتعلق بتقديم الخدمات إلى:

أ- عميل تدقيق البيانات المالية.

ب- عميل تأكيد تدقيق البيانات غير المالية.

ج- عميل لا يطلب خدمة التأكيد.

وفيما يلي عرض لأمثلة حول الظروف التي تؤدي إلى هذه التهديدات كما يلي:

1- تهديد المصلحة الشخصية:

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المصلحة الشخصية على المحاسب المهني في الممارسة العامة، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- **مصلحة مالية لدى عميل أو الاحتفاظ بمصلحة مالية بشكل مشترك مع عميل.**
- **اعتماد غير مناسب على الأتعاب الإجمالية من عميل ما.**
- **وجود علاقة تجارية وطيدة مع عميل ما.**

- القلق حول إمكانية فقدان عميل ما.
- التوظيف المحتمل لدى عميل ما.
- التكاليف المشروطة المتعلقة بعملية تأكيد.
- قرض إلى أو من عميل تأكيد أو أي من مدرائه أو مسؤولية.

2- تهديد المراجعة الذاتية:

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المراجعة الذاتية، على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- اكتشاف خطأ هام خلال إعادة تقييم عمل المحاسب المهني في الممارسة العامة.
- إعداد تقرير بتشغيل الأنظمة المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها.
- إعداد البيانات الأصلية المستخدمة لوضع السجلات موضوع العملية.
- أن يكون عضو فريق التأكيد، أو أنه قد أصبح مؤخراً، مديراً أو مسئولا لدى ذلك العميل.
- أن يتم توظيف عضو فريق التأكيد، أو أنه قد تم توظيفه مؤخراً، من قبل العميل في منصب ما لممارسة تأثير مباشر وهام على موضوع العملية.
- أداء خدمة للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية التأكيد.

3- تهديد التأييد:

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات التأييد - على سبيل المثال- لا الحصر ما يلي:

- ترويج الأسهم في منشأة مدرجة عندما تكون تلك المنشأة عبارة عن عميل تدقيق بيانات مالية.
- العمل كمحام بالنيابة عن عميل تأكيد معين في دعاوى المقاضاة أو النزاعات مع أطراف ثالثة.

4- تهديدات التآلف:

تشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات التآلف - على سبيل المثال- لا الحصر ما يلي:

- **عضو من فريق العملية ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع مدير أو مسئول لدى العميل.**
- **عضو من فريق العملية ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع موظف لدى العميل يشغل**
- **منصب يخوله بممارسة تأثير هام ومباشر على موضوع العملية.**
- **شريك سابق لدى الشركة في وظيفة مدير أو مسئول لدى العميل أو موظف في منصب يخوله ببذل تأثير مباشر وهام على موضوع العملية.**
- **قبول الهدايا أو المعاملة التفضيلية من عميل ما، ما لم تكن القيمة ليست ذات أهمية بشكل واضح.**
- **علاقة ارتباط طويلة الأمد للموظفين الرئيسيين مع عميل التأكيد.**

5- تهديد المضايقة:

وتشمل الأمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المضايقة - على سبيل المثال- لا الحصر ما يلي:

- **تهديد بالطرد أو الاستبدال فيما يتعلق بعملية ما لعميل معين.**
- **التهديد بالمقاضاة.**
- **الضغط لتخفيف نطاق العمل المنجز بهدف تخفيض الأتعاب.**

وقد يجد أيضاً المحاسب المهني في الممارسة العامة أن بعض الظروف المحددة تؤدي إلى نشوء تهديدات استثنائية للالتزام بواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية، ولا يمكن تصنيف هذه التهديدات الاستثنائية بشكل واضح، وفي العلاقات المهنية أو التجارية، لذا يتوجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يكون دائماً يقظا تجاه هذه الظروف والتهديدات.

الإجراءات الوقائية

سبق القول، أن الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات أو تقلصها إلى مستوى مقبول تقع ضمن فئتين واسعتين هما :

أ- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.
ب- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل.

مع الأخذ في الاعتبار أن الإجراءات الوقائية ذات الصلة تختلف في بيئة العمل مع اختلاف الظروف، وتشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل الإجراءات الوقائية على نطاق الشركة والإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية.

لذا يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يمارس الحكم لتحديد الطريقة الأفضل للتعامل مع تهديد معين، وفي ممارسة هذا الحكم ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة ، وأن يأخذ بالحسبان ما قد يعتبره طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أهمية التهديد والإجراءات الوقائية المطبقة، بأنه أمر مقبول.

ولذلك يتأثر هذا الأمر بمسائل معينة كما سبق القول، بالإضافة إلى أهمية التهديد، مثل هيكلية الشركة، وطبيعة العملية، وأنظمة وإجراءات العميل وبناء عليه فإن الإجراءات الوقائية تشمل:

1 - الإجراءات الوقائية المتعلقة بهيكلية الشركة :

لذلك قد تشمل الإجراءات الوقائية المتعلقة بهيكلية الشركة في بيئة العمل الأمور التالية:

أ- قيادة الشركة التي تركز على أهمية الالتزام بالمبادئ الأساسية.
ب- قيادة الشركة التي توجد توقعا بأن يتصرف أعضاء فريق التأكيد بما يصب في المصلحة العامة.
ج- سياسات وإجراءات لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات.

د- سياسات موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتحديد الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح، إلى مستوى مقبول.

هـ- لنسبة للشركات التي تقوم بعمليات التأكيد، سياسات استقلالية موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الاستقلالية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتقييم الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح، إلى مستوى مقبول.

و- سياسات وإجراءات داخلية موثقة تتطلب الالتزام بالمبادئ الأساسية.

ز- سياسات وإجراءات ستُمكّن من تحديد المصالح أو العلاقات بين الشركة أو أعضاء فرق العمليات والعملاء.

ح- سياسات وإجراءات لمراقبة، وإن لزم الأمر، إدارة الاعتماد على الإيرادات المستلمة من عميل واحد.

ط- استخدام شركاء مختلفين وفرق عمليات بخطوط إعداد تقارير منفصلة لتوفير خدمات غير متعلقة بالتأكيد لعميل التأكيد.

ي- سياسات وإجراءات لمنع الأفراد الذين هم ليسوا من أعضاء فريق العملية من التأثير بشكل غير مناسب على نتيجة العملية.

ك- إبلاغ سياسات وإجراءات الشركة في الوقت المناسب، بما في ذلك أي تغيرات تطرأ عليها، إلى جميع الشركاء والموظفين المهنيين، والتدريب والتعليم المناسب على هذه السياسات والإجراءات.

ل- تحديد عضو من الإدارة العليا ليكون مسئولا عن مراقبة الأداء المرضي لنظام مراقبة الجودة في الشركة.

م- تقديم المشورة للشركاء والموظفين المهنيين لدى أولئك عملاء التأكيد والمنشآت ذات العلاقة الذين يجب أن يكونوا مستقلين عنهم.

ن- آلية انضباط لتعزيز الالتزام بالسياسات والإجراءات.

ش- سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتمكين الموظفين من إيصال أية مسألة إلى المستويات العليا في الشركة تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية التي تهمهم.

2- **الإجراءات الوقائية الخاصة بطبيعة العملية:**

تشمل الإجراءات الوقائية الخاصة بطبيعة العملية في بيئة العمل ما يلي:

أ- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز أو تقديم الاستشارة حيثما يلزم.

ب- التشاور مع طرف ثالث مستقل، مثل لجنة مدراء مستقلين أو هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر.

ج- بحث القضايا الأخلاقية مع أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

د- الكشف لأولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومقدار الرسوم المحمّلة.

هـ- إشراك شركة أخرى لانجاز أو إعادة إنجاز جزء من العملية.

و- تناوب موظفي فريق التأكيد الرئيسي.

3- **الإجراءات الوقائية المتعلقة بأنظمة وإجراءات العميل:**

اعتمادا على طبيعة العملية، قد يكون المحاسب المهني في الممارسة العامة قادرا أيضاً على الاعتماد على الإجراءات الوقائية التي قام العميل بتنفيذها، إلا أنه من غير الممكن الاعتماد فقط على تلك الإجراءات الوقائية لتقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، ولذا قد تشمل الإجراءات الوقائية ضمن أنظمة وإجراءات العميل ما يلي:

أ- عندما يعين العميل شركة ما في القطاع العام لانجاز عملية معينة، يصادق أو يوافق أشخاصاً من غير الإدارة على التعيين.

ب- أن يكون لدى العميل موظفين أكفاء من ذوي الخبرة والأقدمية لاتخاذ القرارات الإدارية.

ج- أن ينفذ العميل إجراءات داخلية تضمن الاختيارات الموضوعية في إيكال العمليات غير المتعلقة بالتأكيد.

د- أن يكون لدى العميل هيكل خاص بحسن أداء الشركات يوفر الإشراف المناسب والاتصالات بخصوص خدمات الشركة.

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة

لقد عدل مجلس معايير الأخلاق قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، المشمولة ضمن الجزء (ب) من دليل السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة ، ولقد شملت القواعد المعدلة ما يلي:

1- الاستخدام المهني

لقد تضمن القسم (210) بشأن الاستخدام المهني ما يلي:

1/1 قبول العميل:

يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يدرس قبل قبول علاقة عميل جديد، ما إذا كان هذا القبول يخلق أي تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ويمكن أن تنشأ التهديدات المحتملة على النزاهة أو السلوك المهني، على سبيل المثال، نتيجة قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل (مالكيه وإدارته وأنشطته)، وتشمل قضايا العملاء التي، إن عُلمت، يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية، تورط العميل في نشاطات غير قانونية (مثل غسيل الأموال) أو عدم الأمانة أو ممارسات إعداد التقارير المالية المشكوك فيها.

كما ينبغي تقييم أهمية أية تهديدات. وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم من أجل إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، قد تشمل الإجراءات الوقائية المناسبة الحصول على المعرفة وفهم العميل ومالكيه ومدرائه وأولئك المسئولين عن إدارته وأنشطته

التجارية، أو ضمان التزام العميل بتحسين ممارسات حسن أداء الشركات أو أنظمة الرقابة الداخلية.

وعندما لا يكون من الممكن تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، فإنه يتعين على المحاسب المهني في القطاع العام أن يمتنع عن الدخول في علاقة مع العميل، ينبغي مراجعة قرارات القبول بشكل دوري فيما يخص عمليات العميل المتكررة.

1/ 2 قبول العملية:

يجب أن يوافق المحاسب المهني في الممارسة العام على توفير تلك الخدمات فقط التي يكون مؤهلا لأدائها، وقبل أن يقبل عملية محددة للعميل، ينبغي أن يدرس المحاسب المهني في القطاع العام ما إذا كان القبول يخلق أي تهديدات للإلزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا لم يكن فريق العمل يتمتع، أو لا يمكنه اكتساب، الكفاءات اللازمة لتنفيذ العملية بشكل صحيح.

كما ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يُقيّم أهمية التهديدات المحددة، وإذا لم يتضح أنها غير هامة، فإنه يتوجب تطبيق الإجراءات الوقائية لإلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- اكتساب فهم مناسب لطبيعة أعمال العميل، وتعقيد عملياته، والمتطلبات المحددة للعملية وهدفها، وطبيعة ونطاق العمل الواجب إنجازه.

ب- الحصول على المعرفة حول الصناعات أو المواضيع ذات الصلة.

ج- امتلاك أو الحصول على الخبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات إعداد التقارير ذات الصلة.

د- تعيين عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءات اللازمة.

هـ- الاستعانة بالخبراء متى لزم الأمر.

و- الاتفاق على إطار زمني واقعي لأداء العملية.
ز- الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة المصممة لتوفير تأكيد معقول بأنه يتم قبول عمليات محددة فقط عندما يكون من الممكن انجازها بكفاءة.

وعندما ينوي المحاسب المهني في الممارسة العامة الاعتماد على مشورة أو عمل خبير معين، ينبغي عليه تقييم ما إذا كان ذلك الاعتماد مبرراً، كما يجب على المحاسب المهني في القطاع العام أن يأخذ في الاعتبار عوامل معينة مثل السمعة والخبرة والموارد المتوفرة والمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها. ويمكن الحصول على هذه المعلومات من علاقة مسبقة مع الخبير أو من استشارة الآخرين.

3/1 التغيرات في الاستخدام المهني:

يجب أن يحدد المحاسب المهني في الممارسة العامة الذي يُطلب منه أن يحل محل محاسب مهني آخر في الممارسة العامة أيضا، أو من ينظر في تقديم عرض لعملية يحتفظ بها حالياً محاسب مهني آخر في الممارسة العامة، ما إذا كانت هناك أسباب، مهنية أو غير ذلك، تمنعه من قبول العملية مثل الظروف التي تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، قد يكون هناك تهديد للكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا قَبِل المحاسب المهني في الممارسة العامة العملية قبل معرفة جميع الحقائق ذات العلاقة.

كما ينبغي تقييم أهمية التهديدات، وبالاعتماد على طبيعة العملية، قد يتطلب هذا اتصالا مباشرا مع المحاسب الحالي لتحديد الحقائق والظروف وراء التغير المقترح بحيث يتمكن المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يقرر ما إذا كان من المناسب أن يقبل العملية، على سبيل المثال، قد لا تعكس الأسباب الظاهرة وراء التغير في التعيين الحقائق بشكل تام، وقد تشير إلى اختلافات مع المحاسب الحالي والتي ربما تؤثر على القرار المتعلق بقبول التعيين.

مع مراعاة أن يلتزم المحاسب الحالي بالسرية، وإن الحد الذي يمكن فيه للمحاسب المهني في الممارسة العامة، وينبغي له أن يناقش شؤون العميل مع محاسب مقترح يعتمد على طبيعة العملية وعلى الأمور التالية:

أ- ما إذا تم الحصول على إذن العميل للقيام بذلك.
ب- المتطلبات القانونية أو الأخلاقية المتعلقة بذلك الاتصال والإفصاح، والتي قد تختلف حسب المنطقة.

وفي ظل غياب تعليمات محددة من قبل العميل، ينبغي أن لا يعرض المحاسب الحالي بطريقة عادية معلومات حول شؤون العميل، وفي حال لم يتضح أن التهديدات المحددة غير هامة، فإنه يجب دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم من أجل إلغائها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- بحث شؤون العميل بشكل كامل ودون قيود مع المحاسب الحالي.
ب- الطلب من المحاسب الحالي أن يوفر معلومات معروفة حول أي حقائق أو ظروف ينبغي، في رأي المحاسب الحالي، أن يعيها المحاسب المقترح قبل أن يقرر قبول العملية.
ج- عند الردّ على مطالب تقديم العطاءات، أن يُذكر في العطاء، قبل أن يتم قبول العملية، بأنه سيُطلب الاتصال مع المحاسب الحالي بحيث يمكن الاستعلام عما إذا كان هناك أسباب مهنية أو غير ذلك وراء عدم قبول التعيين.

ولذا يحتاج المحاسب المهني في الممارسة العامة عادة إلى الحصول على إذن العميل، ويفضل أن يكون خطياً، لبدء المباحثات مع المحاسب الحالي، وعند الحصول على ذلك الإذن، ينبغي أن يلتزم المحاسب الحالي بالأنظمة القانونية والأنظمة الأخرى ذات الصلة التي تحكم تلك المطالب، وحيث يقدم المحاسب الحالي المعلومات، فإنه ينبغي تقديمها بشكل صادق وخال من الغموض.

وإذا لم يستطع المحاسب المقترح أن يتصل مع المحاسب الحالي، فعلى المحاسب المقترح أن يحاول الحصول على معلومات حول أية تهديدات محتملة عن طريق أساليب أخرى مثل:

أ- الاستعلام من أطراف ثالثة.

ب- أو استقصاء الخبرات السابقة لموظفي الإدارة العليا أو أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

وعندما لا يمكن إلغاء التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه يتوجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن لا يقبل العملية إلا إذا كانت هناك قناعة بحقائق ضرورية عن طريق وسائل أخرى.

وقد يُطلب من المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يقوم بعمل مكمل أو إضافي لعمل المحاسب الحالي، وربما تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات محتملة على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تنتج على سبيل المثال عن قلة المعلومات أو المعلومات غير الكاملة. وتشمل الإجراءات الوقائية ضد هذه التهديدات إبلاغ المحاسب الحالي بالعمل المقترح، ما يتيح للمحاسب الحالي فرصة توفير أي معلومات ذات صلة لأزمة لإنجاز العمل بالشكل الصحيح.

2- صراع المصالح

لقد تضمن القسم (220) بشأن تضارب المصالح إلى أنه ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضاربا في المصالح، حيث قد تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينشأ تهديد الموضوعية عندما:

أ- يتنافس المحاسب المهني في الممارسة العامة مباشرة مع عميل ما أو يكون لديه مشروع مشترك أو ترتيب مشابه مع منافس رئيسي للعميل.

ب- قد ينشأ أيضاً تهديد الموضوعية أو السرية عندما يقوم المحاسب المهني في الممارسة العامة بأداء خدمات للعملاء الذين تتضارب مصالحهم أو يكون العملاء في نزاع مع بعضهم البعض فيما يتعلق بالموضوع أو المعاملة المعنية.

كما يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يُقيّم أهمية أية تهديدات، ويشمل التقييم، قبل قبول أو استمرار علاقة ما مع عميل معين أو عملية

محددة، ما إذا كان لدى المحاسب المهني في الممارسة العامة أية مصالح تجارية أو علاقات مع العميل أو طرف ثالث والتي يمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديدات، وفي حال لم يتضح أن تلك التهديدات غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها كما يلزم للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

واعتمادا على الظروف التي تؤدي إلى نشوء التضارب، ينبغي أن تشمل الإجراءات الوقائية – عادة- قيام المحاسب المهني في الممارسة العامة بما يلي:

أ- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية للمنشأة التي من الممكن أن تمثل تضارب في المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف.

ب- إبلاغ جميع الأطراف المعلومة ذات الصلة بأن المحاسب المهني في الممارسة العامة يمثل طرفين أو أكثر فيما يتعلق بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة، والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

ج- إعلام العميل بأن المحاسب المهني في القطاع العام لا يمثل حصرياً أي عميل في تقديم الخدمات المقترحة (على سبيل المثال، في قطاع سوقي محدد أو فيما يتعلق بخدمة محددة) والحصول على موافقتهم للقيام بذلك.

كما ينبغي أيضاً دراسة الإجراءات الوقائية الإضافية التالية:

أ- استخدام فرق عمليات منفصلة.

ب- اتخاذ إجراءات لمنع الوصول إلى المعلومات (على سبيل المثال، فصل مادي كامل لهذه الفرق، حفظ البيانات بشكل سري وآمن).

ج- وضع إرشادات واضحة لأعضاء فريق العملية حول مسائل الأمن والسرية.

د- استخدام اتفاقيات السرية الموقعة من قبل الموظفين وشركاء الشركة.

هـ- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

وعندما يسبب تضارب المصالح تهديداً لواحد أو أكثر من المبادئ الأساسية، بما في ذلك الموضوعية أو السرية أو السلوك المهني، لا يمكن القضاء عليه أو تقليصه إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يستنتج:

أ- أنه من غير المناسب قبول عملية محددة.

ب- أن الاستقالة من واحدة أو أكثر من العمليات المتعارضة هو أمر مطلوب.

وحيث يطلب المحاسب المهني في الممارسة العامة الموافقة من عميل ما ليمثل طرفاً آخر - الذي قد يكون أو لا يكون عميلاً حالياً- فيما يتعلق بمسألة ما حيث تكون المصالح المختلفة في تضارب ويكون قد تم رفض الموافقة من قبل العميل، فإن المحاسب المهني في الممارسة العامة يجب ألاّ يستمر في تمثيل أحد الأطراف في المسألة التي تسبب تضارب المصالح.

3- الآراء الثانوية

لقد تضمن القسم (230) بشأن الآراء الثانوية إلى إن الحالات التي يُطلب فيها من المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي رأياً ثانياً حول تطبيق معايير المحاسبة أو التدقيق أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير أو المبادئ على ظروف أو معاملات محددة من قبل أو بالنيابة عن شركة أو منشأة ليست عميلاً في الوقت الحالي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

على سبيل المثال- قد ينشأ تهديد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في الحالات التي لا يكون فيها الرأي الثاني مستنداً إلى:

أ- المجموعة نفسها من الحقائق التي تم توفيرها للمحاسب الحالي.

ب- أو أنها مبنية على أدلة غير كافية.

ولذلك تعتمد أهمية التهديد على ظروف الطلب وعلى جميع الحقائق والافتراضات المتاحة المتعلقة بإبداء الحكم المهني.

وعليه عندما يُطلب إبداء مثل هذا الرأي، يتوجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة:

أ- أن يُقيّم أهمية التهديدات.
ب- وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها.
ج- يلزم للقضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية طلب إذن العميل للاتصال بالمحاسب الحالي، مع وصف القيود التي تحيط بأي رأي أثناء الاتصال مع العميل وتزويد المحاسب الحالي بنسخة من ذلك الرأي، إذا لم تسمح الشركة أو المنشأة التي تطلب الرأي الاتصال مع المحاسب الحالي، فإنه يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يقرر ما إذا كان من المناسب إبداء الرأي المنشود مع أخذ جميع الظروف في الاعتبار.

4- الأتعاب والأنواع الأخرى من المكافآت

لقد تضمن القسم (240) بشأن الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور إلى أنه عند الدخول في مفاوضات فيما يخص الخدمات المهنية، يمكن أن يحدد المحاسب المهني في الممارسة العامة الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً، ومع ذلك فقد تنشأ تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة.

على سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر، وتعتمد أهمية تلك التهديدات على عوامل معينة مثل:

أ- مستوى الأتعاب المعروضة والخدمات التي تُطبق عليها، وفي ضوء هذه التهديدات المحتملة:

أ/ 1 ينبغي دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها.

أ/ 2 كما يلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وتتضمن الإجراءات الوقائية التي يمكن تبنيها ما يلي:

أ- إطلاع العميل على شروط العملية، وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات المشمولة بالأتعاب المعروضة.

ب- تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة.

ولذلك تُستخدم التكاليف المشروطة على نطاق واسع لأنواع معينة من العمليات غير المتعلقة بالتأكيد، إلا أنها قد تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية في بعض الظروف، ويمكن أن تؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على عوامل معينة تشمل ما يلي:

أ- طبيعة العملية.

ب- نطاق مبالغ الأتعاب الممكنة.

ج- أسس تحديد الأتعاب.

د- ما إذا كان ينبغي مراجعة حصيلة أو نتيجة المعاملة من قبل طرف ثالث مستقل.

وعموما ينبغي تقييم أهمية هذه التهديدات، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي:

أ- دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها.

ب- يلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ولذا يمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- اتفاقية خطية مسبقة مع العميل فيما يخص أساس الأجور.
ب- الإفصاح للمستخدمين المقصودين عن العمل المنجز من قبل المحاسب المهني في الممارسة العامة وأساس الأجور.
ج- سياسات وإجراءات مراقبة الجودة.
د- مراجعة طرف ثالث موضوعي للعمل المنجز من قبل المحاسب المهني في الممارسة العامة.

كما يمكن أن يستلم المحاسب المهني في الممارسة العامة في بعض الظروف رسوم إحالة أو عمولة فيما يتعلق بعميل معين- على سبيل المثال- عندما لا يقدم المحاسب المهني في الممارسة العامة الخدمة المحددة المطلوبة، فقد يتم استلام رسوم مقابل إحالة عميل مستمر إلى محاسب مهني آخر في الممارسة العامة أو خبير آخر، وقد يستلم المحاسب المهني في الممارسة العامة عمولة من طرف ثالث - على سبيل المثال - مورد برامج حاسوب- فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات لعميل ما، وقد يؤدي قبول رسوم الإحالة أو العمولة هذه إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

وقد يدفع المحاسب المهني في الممارسة العامة أيضاً رسوم إحالة للحصول على عميل معين-على سبيل المثال- حيث يستمر العميل بكونه عميل لمحاسب مهني آخر في الممارسة العامة لكنه يطلب خدمات متخصصة لا يقدمها المحاسب الحالي، لذلك فإن دفع رسوم الإحالة هذه يمكن أن يؤدي أيضاً إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

وعليه ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن لا يدفع أو يستلم رسوم إحالة أو عمولة، ما لم يضع إجراءات وقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وقد تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لدفع رسوم إحالة إلى محاسب مهني آخر مقابل العمل الذي تم إحالته.
ب- الإفصاح للعميل عن أية ترتيبات لاستلام رسوم إحالة مقابل إحالة العميل إلى محاسب مهني آخر في الممارسة العامة.
ج- الحصول على اتفاقية مسبقة من العميل بالنسبة لترتيبات العمولة فيما يتعلق ببيع البضائع أو الخدمات من قبل طرف ثالث إلى العميل.

بالإضافة إلى ما تقدم قد يشتري المحاسب المهني في الممارسة العامة شركة أخرى بأكملها أو جزءاً منها على أن يتم تسديد الدفعات لأفراد كانوا يمتلكون سابقا الشركة أو لورثتهم أو القائمين على أملاكهم، ولذا لا تعتبر هذه الدفعات من قبيل العمولة أو رسوم الإحالة.

5- تسويق الخدمات المهنية

لقد تضمن القسم (250) بشأن تسويق الخدمات المهنية إلى أنه عندما يحصل المحاسب المهني في الممارسة العامة على عمل جديد من خلال الإعلانات أو الأشكال الأخرى للتسويق، قد يكون هناك تهديدات محتملة للالتزام بالمبادئ الأساسية- على سبيل المثال- ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الالتزام بمبدأ السلوك المهني إذا تم تسويق الخدمات أو الانجازات أو المنتجات بطريقة لا تنسجم مع ذلك المبدأ.

وبصفة عامة لا ينبغي للمحاسب المهني في الممارسة العامة أن يسيء لسمعة المهنة عند تسويق الخدمات المهنية، كما يجب أن يكون أميناً وصادقاً وألاّ يقوم بما يلي:

أ- إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات المقدمة أو المؤهلات المملوكة أو الخبرات المكتسبة.
ب- إبداء إشارات مسيئة أو إجراء مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

وإذا كان المحاسب المهني في الممارسة العامة غير متأكد مما إذا كان الشكل المقترح للإعلان أو التسويق مناسباً، فإنه ينبغي أن يستشير الجهة المهنية ذات الصلة.

6- الهدايا والضيافة

لقد تضمن القسم (260) بشأن الهدايا والضيافة إلى أنه قد يُعرض على المحاسب المهني في الممارسة العامة أو أحد أعضاء عائلته المباشرين أو المقربين هدايا وضيافة من أحد العملاء، مثل هذا العرض قد يؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية- على سبيل المثال- قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية إذا تم قبول هدية من عميل ما، ويمكن أن تنشأ تهديدات المضايقة على الموضوعية من احتمالية أن تصبح هذه العروض علنية، وتعتمد أهمية هذه التهديدات على:

أ- طبيعة العرض.

ب- قيمته.

ج- الغرض منه.

وحيث يتم تقديم الهدايا أو الضيافة التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بأنها غير هامة بشكل واضح، فقد يستنتج المحاسب المهني في الممارسة العامة بأنه قد تم تقديم العرض في سياق العمل العادي دون وجود قصد محدد للتأثير على اتخاذ القرار أو الحصول على معلومات.

وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يخلص عموما المحاسب المهني في الممارسة العامة إلى أنه لا توجد تهديدات هامة للالتزام بالمبادئ الأساسية.

وفي حال لم يتضح أن التهديدات التي تم تقييمها غير هامة، فإنه ينبغي كما سبق القول:

أ- دراسة الإجراءات الوقائية وتطبيقها.

ب- يلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وإذا لم يكن من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فإنه ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن لا يقبل بمثل هذا العرض.

7- المحافظة على أصول العميل

لقد تضمن القسم (270) بشأن المحافظة على أصول العميل إلى أنه يجب أن لا يتولى المحاسب المهني في الممارسة العامة الوصاية على أموال العملاء أو الأصول الأخرى إلا إذا سُمح له بذلك بقوة القانون، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب الالتزام بأي واجبات قانونية إضافية تُفرض على المحاسب المهني في الممارسة العامة الذي يحتفظ بهذه الأصول، ومع الأخذ بعين الاعتبار إن الاحتفاظ بأصول العملاء يؤدي إلى خلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية.

فعلى سبيل المثال، ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني وقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية من الاحتفاظ بأصول العملاء، وللوقاية من هذه التهديدات، ينبغي على المحاسب المهني في الممارسة العامة المُؤتمن على أموال الآخرين أو أصولهم الأخرى أن يقوم بما يلي:

أ- الاحتفاظ بهذه الأصول منفصلة عن الأصول الشخصية أو أصول الشركة.

ب- استخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها.

ج- أن يكون مستعداً في جميع الأوقات لمحاسبة تلك الأصول وأي دخل أو أرباح أسهم أو مكاسب متحققة، تجاه أي أشخاص مخولين بإجراء هذه المحاسبة.

د- الالتزام بكافة القوانين والأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول ومحاسبتها.

إضافة إلى ذلك، ينبغي على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة أن يطلعوا على تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية من خلال الارتباط بهذه الأصول- على سبيل المثال- إذا وُجد أنه يتم الحصول على الأصول من أنشطة غير قانونية مثل

غسيل الأموال، وكجزء من إجراءات قبول العميل والعملية لهذه الخدمات، يجب أن يجري المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة ما يلي:

أ- استعلامات مناسبة حول مصدر هذه الأصول.
ب-أن يأخذوا في الاعتبار التزاماتهم القانونية والتنظيمية.
ج- قد يتوجب عليهم أيضاً طلب الاستشارة القانونية.

8- **الموضوعية – كل الخدمات**

لقد تضمن القسم (280) بشأن الموضوعية– كافة الخدمات – إلى أنه ينبغي أن يحدد المحاسب المهني في الممارسة العامة عند تقديم أي خدمة مهنية ما إذا كانت هناك تهديدات للالتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي ناتج عن وجود مصالح أو علاقات مع عميل أو مدراء أو مسئولين أو موظفين.

فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينشأ تهديد التآلف على الموضوعية من علاقة عائلية أو علاقة شخصية وثيقة أو علاقة عمل، كما يجب أن يكون المحاسب المهني في الممارسة العامة الذي يقدم خدمة التأكيد مستقلاً عن عميل التأكيد، ويعتبر استقلال الفكر والمظهر أمراً ضرورياً لتمكين المحاسب المهني في الممارسة العامة من إبداء نتيجة ما، وأن يظهر بأنه يعبّر عن نتيجة ما، دون تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط على الآخرين.

لذلك يعتمد وجود تهديدات الموضوعية عند تقديم أية خدمات مهنية على الأتي:

أ- الظروف المحددة للعملية.
ب- طبيعة العمل الذي يقوم به المحاسب المهني في الممارسة العامة.

لذا أيضا يجب على المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يُقيّم أهمية التهديدات المحددة، وفي حال لم يتضح أنها غير هامة، فإنه ينبغي دراسة:

أ- الإجراءات الوقائية وتطبيقه.

ب- يلزم القضاء على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- الانسحاب من فريق العمل.

ب- إجراءات إشرافية.

ج- إنهاء العلاقة المالية أو التجارية التي تسبب التهديد.

د- بحث المسألة مع مستويات إدارية أعلى داخل الشركة.

هـ- بحث المسألة مع أولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

9- الاستقلالية – التدقيق والمراجعة

لقد عدل مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين القسم (290) ليتناول متطلبات الإستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة[1]، وهي عمليات التأكيد التي يعبر فيها المحاسب المهني في الممارسة العامة على إستنتاج حول البيانات المالية، وتتألف هذه العمليات من عمليات مراجعة وتدقيق لإعداد تقرير حول مجموعة كاملة من البيانات المالية وبيان مالي منفرد، بينما يعالج القسم (291) متطلبات الإستقلالية لعمليات التأكيد التي ليست عمليات مراجعة ولا عمليات تدقيق.

مع مراعاة أنه في ظروف معينة تشمل عمليات التدقيق حيث يشمل تقرير التدقيق قيوداً على الإستخدام والتوزيع ويتم تلبية شروط معينة، كما يمكن تعديل متطلبات الإستقلالية في هذا القسم عند تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد، فضلاً عن أنه لا يسمح بالتعديلات في حال تدقيق البيانات المالية المطلوبة بموجب القانون أو الأنظمة.

---

(1) تشمل مصطلحات "فريق التدقيق" و"عملية التدقيق" وعميل التدقيق" وتقرير التدقيق" المراجعة وفريق المراجعة وعملية المراجعة وعميل المراجعة وتقرير المراجعة؛ ويشمل مصطلح "الشركة" الشركة ضمن مجموعة شركات بإستثناء ما ورد خلاف ذلك.

10- الاستقلالية: عمليات التأكيد الأخرى

لقد أضاف مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين القسم (291) ليتناول الإستقلالية: عمليات التأكيد الأخرى، حيث يعالج القسم (291) متطلبات الإستقلالية لعمليات التأكيد التي ليست عمليات مراجعة ولا عمليات تدقيق، بينما يعالج القسم (290) متطلبات الإستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة، مع مراعاة أنه إذا كان عميل التأكيد ليس عملية تدقيق أو مراجعة، فيجب أيضا تطبيق متطلبات القسم (290) على الشركة والشركة ضمن الشبكة وأعضاء فريق التدقيق أو المراجعة.

مع مراعاة أنه في ظروف معينة تشمل عملية تأكيد حيث يشمل التقرير قيدا على الإستخدام أو التوزيع وشريطه تلبية شروط معينة، يمكن تعديل متطلبات الإستقلالية كما سيتضح لاحقاً.

وبشكل عام لقد تم تصميم عمليات التأكيد لتعزيز ثقة المستخدمين المعنيين بناتج تقييم أو قياس موضوع معين وفقاً لمعايير معينة، ويصف الإطار الدولي لعمليات التأكيد (إطار التأكيد) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية عناصر وأهداف عملية التأكيد ويحدد العمليات التي تنطبق عليها المعايير الدولية حول عمليات التأكيد.

لذلك يقتضي الإلتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي الإستقلالية عن عملاء التأكيد، وفي حالة عمليات التأكيد، فأنه يصب في المصلحة العامة وبالتالي يكون مطلوبا بموجب قواعد السلوك الأخلاقي هذه، أن تكون فرق التأكيد والشركات مستقلة عن عملاء التأكيد وان يتم تقييم أية تهديدات تعتقد الشركة أن ناشئة عن علاقات الشركة ومصالحها.

إضافة لذلك، عندما يعلم فريق التأكيد أو يكون لديه سبب للاعتقاد بأن العلاقة أو الظرف الذي يشمل منشاة ذات علاقة تابعة لعميل التأكيد مهمة لتقييم إستقلالية الشركة عن العميل، يجب أن يضم فريق التأكيد تلك المنشأة ذات العلاقة عند تحديد وتقييم التهديدات على الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية الملائمة،

لذلك يهدف القسم (291) الى مساعدة الشركات وأعضاء فرق التأكيد في تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي لتحقيق الإستقلالية والحفاظ عليها.

عموماً لقد إتفقت القاعدتين الأولى (290) الأستقلالية: التدقيق والمراجعة، والقاعدة الثانية (291) : عمليات التأكيد الأخرى، في تعريف مفهوم الإستقلالية ولكنهما إختلافا في تفسير مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية، وكذلك في تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية، ونظراً لأن هذا الفقصل لا يتسع لهما، لذلك سيتم تناول هاتين القاعديتن في الفصول الخامس والسادس من هذا المؤلف.

أسئلة الفصل الرابع

أسئلة للمراجعة

4-1 ماذا يقصد بالمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-2 ماذا يقصد بقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-3 ناقش الظروف التى تخلق تهديدات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالمصلحة الشخصية في الممارسة العامة؟

4-4 ناقش الظروف التى تخلق تهديدات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالراجعة الذاتية في الممارسة العامة؟

4-5 ناقش الظروف التى تخلق تهديدات السلوك الأخلاقي المتعلقة التآييد في الممارسة العامة؟

4-6 ناقش الظروف التى تخلق تهديدات السلوك الأخلاقي المتعلقة بالتآلف في الممارسة العامة؟

4-7 ناقش الظروف التى تخلق تهديدات السلوك الأخلاقي المتعلقة المضايقة في الممارسة العامة؟

4-8 وضح الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة لمقابلة تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-9 وضح الإجراءات الوقائية التي تنشأ في بيئة العمل لمقابلة تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-10 أذكر الإجراءات الوقائية المتعلقة بهيكلية الشركة لمقابلة تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-11 أذكر الإجراءات الوقائية المتعلقة بأنظمة وإجراءات العميل لمقابلة تهديدات السلوك الأخلاقي للمحاسبين في الممارسة العامة؟

4-12 ناقش قاعدة الإستخدام المهني، مع بيان الإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهة تهديدات مباديء السلوك الأخلاقي الناتجة عن تطبيقها؟

4-13 ناقش قاعدة الصراعات المحتملة، مع بيان الإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهة تهديدات مباديء السلوك الأخلاقي الناتجة عن تطبيقها؟

4-14 ناقش قاعدة الأراء الثانية، مع بيان الإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهة تهديدات مباديء السلوك الأخلاقي الناتجة عن تطبيقها؟

4-15 وفقاً للقاعدتين(290-291) عرف مصطلح الإستقلالية مع بيان مشاكل تطبيقة عند ممارسة المهنة؟

أسئلة متعددة الأختيار

1- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني مصلحة مالية لدى عميل أو الاحتفاظ بمصلحة مالية بشكل مشترك مع عميل؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

2- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني اعتماد غير مناسب على الأتعاب الإجمالية من عميل ما؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

3- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني وجود علاقة تجارية وطيدة مع عميل ما؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

4- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني القلق حول إمكانية فقدان عميل ما؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

5- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني التوظيف المحتمل لدى عميل ما؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

6- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني التكاليف المشروطة المتعلقة بعملية تأكيد؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

7- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون للمحاسب المهني قرض إلى أو من عميل تأكيد أو أي من مدرائه أو مسؤولية؟

أ- المصلحة الشخصية

ب- التآلف

ج- المضايقة

د- التأييد

8- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكتشف المحاسب المهني خطأ هام خلال إعادة تقييم عمل المحاسب المهني في الممارسة العامة؟

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

9- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يقوم المحاسب المهني بإعداد تقرير بتشغيل الأنظمة المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها.

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

10- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يقوم المحاسب المهني إعداد البيانات الأصلية المستخدمة لوضع السجلات موضوع العملية؟

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

11- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يكون المحاسب المهني عضو في فريق التأكيد، أو أنه قد أصبح مؤخراً، مديراً أو مسئولا لدى ذلك العميل؟

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

12- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يتم توظيف عضو فريق التأكيد، أو أنه قد تم توظيفه مؤخراً، من قبل العميل في منصب ما لممارسة تأثير مباشر وهام على موضوع العملية؟

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

13- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يقوم المحاسب المهني بأداء خدمة للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية التأكيد؟

أ- المراجعة الذاتية

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التأييد

14- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يقوم المحاسب المهني بترويج الأسهم لمنشأة مدرجة عندما تكون تلك المنشأة عبارة عن عميل تدقيق بيانات مالية؟

أ- التأييد

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التآلف

15- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يقوم المحاسب المهني العمل كمحام بالنيابة عن عميل تأكيد معين في دعاوى المقاضاة أو النزاعات مع أطراف ثالثة؟

أ- التأييد

ب- المصلحة الشخصية

ج- المضايقة

د- التآلف

16- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يتعرض المحاسب المهني الى التهديد بالمقاضاة؟

أ- المضايقة

ب- المصلحة الشخصية

ج- التأييد

د- التآلف

17- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يهدد المحاسب المهني بالطرد أو الاستبدال فيما يتعلق بعملية ما لعميل معين؟

أ- المضايقة

ب- المصلحة الشخصية

ج- المراجعة الذاتية

د- التآلف

18- أيا من التهديدات التالية ينشأ عندما يتعرض المحاسب المهني للضغط لتخفيف نطاق العمل المنجز بهدف تخفيض الأتعاب؟

أ- المضايقة

ب- المصلحة الشخصية

ج- المراجعة الذاتية

د- التآلف

19- أياً من التهديدات للمباديء الأساسية التالية ينشأ إذا لم يكن فريق العمل يتمتع، أو لا يمكنه اكتساب، الكفاءات اللازمة لتنفيذ العملية بشكل صحيح؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

ب- تهديد المراجعة الذاتية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

ج- تهديد المصلحة الشخصية على النزاهة والموضوعية

د- تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني

20- أياً من التهديدات للمباديء الأساسية التالية ينشأ نتيجة قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل (مالكيه وإدارته وأنشطته)، تشمل تورط العميل في نشاطات غير قانونية (مثل غسيل الأموال) أو عدم الأمانة أو ممارسات إعداد التقارير المالية المشكوك فيها؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية على النزاهة أو السلوك المهني.

ب- تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني.

ج- تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية.

د- تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: يمكن أن تتهدد قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة بشأن الالتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف، وتقع العديد من التهديدات ضمن فئات خمسة، وفيما يلي عرض لحالات حول الظروف التي تؤدي إلى هذه التهديدات كما يلي:

أ- مصلحة مالية لدى عميل أو الاحتفاظ بمصلحة مالية بشكل مشترك مع عميل.

ب- اعتماد غير مناسب على الأتعاب الإجمالية من عميل ما.

ج- وجود علاقة تجارية وطيدة مع عميل ما.

د- القلق حول إمكانية فقدان عميل ما.

هـ- التوظيف المحتمل لدى عميل ما.

و- التكاليف المشروطة المتعلقة بعملية تأكيد.

ز- قرض إلى أو من عميل تأكيد أو أي من مدرائه أو مسؤولية.

ح- اكتشاف خطأ هام خلال إعادة تقييم عمل المحاسب المهني في الممارسة العامة.

ط- إعداد تقرير بتشغيل الأنظمة المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها.

ي- إعداد البيانات الأصلية المستخدمة لوضع السجلات موضوع العملية.

ك- أن يكون عضو فريق التأكيد، أو أنه قد أصبح مؤخراً، مديراً أو مسئولا لدى ذلك العميل.

ل- أن يتم توظيف عضو فريق التأكيد، أو أنه قد تم توظيفه مؤخراً، من قبل العميل في منصب ما لممارسة تأثير مباشر وهام على موضوع العملية.

م- أداء خدمة للعميل تؤثر بشكل مباشر على موضوع عملية التأكيد.

ن- ترويج الأسهم في منشأة مدرجة عندما تكون تلك المنشأة عبارة عن عميل تدقيق بيانات مالية.

ش- العمل كمحام بالنيابة عن عميل تأكيد معين في دعاوى المقاضاة أو النزاعات مع أطراف ثالثة.

ع- عضو من فريق العملية ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع مدير أو مسئول لدى العميل.

ف- عضو من فريق العملية ذو علاقة عائلية قريبة أو مباشرة مع موظف لدى العميل يشغل

ص- منصب يخوله بممارسة تأثير هام ومباشر على موضوع العملية.

ق- شريك سابق لدى الشركة في وظيفة مدير أو مسئول لدى العميل أو موظف في منصب يخوله ببذل تأثير مباشر وهام على موضوع العملية.

ر- قبول الهدايا أو المعاملة التفضيلية من عميل ما، ما لم تكن القيمة ليست ذات أهمية بشكل واضح.

ش- علاقة ارتباط طويلة الأمد للموظفين الرئيسيين مع عميل التأكيد.

ط- تهديد بالطرد أو الاستبدال فيما يتعلق بعملية ما لعميل معين.

والمطلوب: تصنيف (تبويب) الحالات السابقة وفقاً لكل تهديد من التهديدات الخمسة؟.

الحالة الثانية: أن الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات أو تقلصها إلى مستوى مقبول في بيئة العمل تقع ضمن ثلاثة فئات تشمل هيكلية الشركة، وطبيعة العملية، وأنظمة وإجراءات العميل، فيما يلي مجموعة من الإجراءات الوقائية في بيئة العمل وهي:

أ- قيادة الشركة التي تركز على أهمية الالتزام بالمبادئ الأساسية.

ب- قيادة الشركة التي توجد توقعا بأن يتصرف أعضاء فريق التأكيد بما يصب في المصلحة العامة.

ج- سياسات وإجراءات لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات.

د- سياسات موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتحديد الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح، إلى مستوى مقبول.

هـ- لنسبة للشركات التي تقوم بعمليات التأكيد، سياسات استقلالية موثقة فيما يخص تحديد تهديدات الاستقلالية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتقييم الإجراءات الوقائية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها، باستثناء التهديدات غير الهامة بوضوح، إلى مستوى مقبول.

و- سياسات وإجراءات داخلية موثقة تتطلب الالتزام بالمبادئ الأساسية.

ز- سياسات وإجراءات ستُمكّن من تحديد المصالح أو العلاقات بين الشركة أو أعضاء فرق العمليات والعملاء.

ح- سياسات وإجراءات لمراقبة، وإن لزم الأمر، إدارة الاعتماد على الإيرادات المستلمة من عميل واحد.

ط- آلية انضباط لتعزيز الالتزام بالسياسات والإجراءات.

ي- سياسات وإجراءات منشورة لتشجيع وتمكين الموظفين من إيصال أية مسألة إلى المستويات العليا في الشركة تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية التي تهمهم.

ك- إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز أو تقديم الاستشارة حيثما يلزم.

ل- التشاور مع طرف ثالث مستقل، مثل لجنة مدراء مستقلين أو هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر.

م- بحث القضايا الأخلاقية مع أولئك المكلفون بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

ن- الكشف لأولئك المكلفين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل عن طبيعة الخدمات المقدمة ومقدار الرسوم المحمّلة.

ش- إشراك شركة أخرى لانجاز أو إعادة إنجاز جزء من العملية.

ع- تناوب موظفي فريق التأكيد الرئيسي.

ف- عندما يعين العميل شركة ما في القطاع العام لانجاز عملية معينة، يصادق أو يوافق أشخاصاً من غير الإدارة على التعيين.

ص- أن يكون لدى العميل موظفين أكفاء من ذوي الخبرة والأقدمية لاتخاذ القرارات الإدارية.

ق- أن ينفذ العميل إجراءات داخلية تضمن الاختيارات الموضوعية في إيكال العمليات غير المتعلقة بالتأكيد.

ر- أن يكون لدى العميل هيكل خاص بحسن أداء الشركات يوفر الإشراف المناسب والاتصالات بخصوص خدمات الشركة.

والمطلوب: تبويب الإجراءات السابقة وفقاً لكل فئة من الفئات الثلاثة؟.

أسئلة للبحث

- أكتب بحث عن مدى إلتزام المحاسبين القانونيين في بلدك بقواعد السلوك الأخلاقي عند تدقيق البيانات المالية للشركات المدرجة في البورصة.

ملاحظة هامة : جميع إجابات الأسئلة متعددة الإختيار (أ) .

الفصل الخامس

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التدقيق والمراجعة

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- مفهوم الإستقلالية
- مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية
- تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية
- التقارير التي تشمل قيوداً على الإستخدام والتوزيع
- أسئلة الفصل الخامس

5

الفصل الخامس(*)

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التدقيق والمراجعة

تمهيد

لقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على في مبادئ التحكم المؤسسي على أهمية استقلال المدقق الخارجي (المحاسب القانوني- المراجع الخارج- المراقب - المدقق المستقل)، كما تشير كل المبادئ والقواعد والمعايير العالمية أو الدولية أو المحلية، إلى أن أهم ما يميز المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة عن غيرهم في المهن الأخرى هو " الاستقلالية " ، ونظرا لعدم وجود مفهوم محدد لمصطلح الاستقلالية من قبل المنظمات المهنية، وعلى الرغم من جهود الباحثين في هذا الشأن، إلا إن الجميع يبحثون في نهاية المطاف عن ثقة المجتمع المالي، ونظر لما يتهدد الاستقلالية من مخاطر عديدة، فقد طور مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين موقفة بشأن كيفية تطبيق المنهج المفاهيمي في الاستقلالية على ظروف وعلاقات محددة،

لذلك فقد عدل مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين القسم (290) ليتناول متطلبات الإستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة [1]، وهي عمليات التأكيد التي يعبر فيها المحاسب المهني في الممارسة العامة على إستنتاج حول البيانات المالية، وتتألف هذه العمليات من عمليات مراجعة وتدقيق لإعداد تقرير حول مجموعة كاملة من البيانات المالية وبيان مالي منفرد، بينما يعالج القسم

---

* IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.

(1) تشمل مصطلحات "فريق التدقيق" و"عملية التدقيق" وعميل التدقيق" وتقرير التدقيق" المراجعة وفريق المراجعة وعملية المراجعة وعميل المراجعة وتقرير المراجعة؛ ويشمل مصطلح "الشركة" الشركة ضمن مجموعة شركات بإستثناء ما ورد خلاف ذلك.

(291) متطلبات الإستقلالية لعمليات التأكيد التي ليست عمليات مراجعة ولا عمليات تدقيق.

مع مراعاة أنه في ظروف معينة تشمل عمليات التدقيق حيث يشمل تقرير التدقيق قيوداً على الإستخدام والتوزيع ويتم تلبية شروط معينة، كما يمكن تعديل متطلبات الإستقلالية في هذا القسم عند تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد، فضلاً عن أنه لا يسمح بالتعديلات في حال تدقيق البيانات المالية المطلوبة بموجب القانون أو الأنظمة.

مفهوم الإستقلالية A Concept of Independence

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في حالة عمليات التدقيق، فأنه يصب في المصلحة العامة، وبالتالي يكون مطلوبا بموجب هذه القواعد، أن تكون فرق التدقيق والشركات، والشركات ضمن مجموعة شركات مستقلة عن عملاء التدقيق.

ولذلك تتألف الإستقلالية من مفهومين هما:

الأول: إستقلال الفكر ويعني:

"الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والحذر المهني".

الثاني: إستقلال المظهر ويعني:

"تجنب الحقائق، والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع بشكل معقول، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف والمحددة، بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الحذر المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التدقيق".

مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية

A Conceptual Framework Approach to Independence

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية من قبل المحاسبين المهنيين يطبق على:

- **تحديد التهديدات على الإستقلالية وتقييم أهميتها.**
- **تطبيق الإجراءات الوقائية- عند الضرورة- للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.**

لذلك عندما يحدد المحاسب المهني عدم توفر الإجراءات الوقائية المناسبة أو عدم إمكانية تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ينبغي عليه إلغاء الظروف أو العلاقات التي تخلق التهديدات أو رفض أو إلغاء عملية التدقيق، مع مراعاة أن يستخدم المحاسب المهني الحكم المهني في تطبيق مدخل إطار مفاهيم الإستقلالية، حيث قد يكون هناك العديد من الحالات المختلفة، أو مجموعة من الحالات، وثيقة الصلة في تقييم التهديدات على الإستقلالية.

ولما كان من المستحيل تحديد كل حالة تخلق تهديدات على الإستقلالية وتحديد الإجراء المناسب، لذلك تحدد قواعد مدخل المفاهيم الذي يتطلب من الشركات وأعضاء فرق التدقيق تحديد تهديدات الإستقلالية وتقييمها ومواجهتها، وبالتالي يساعد مدخل الإطار المفاهيمي المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة في الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية لهذه القواعد، وهو يشمل العديد من الاختلافات في الظروف التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، ويمكن أن تمنع المحاسب المهني من إستنتاج ما إذا كانت الحالة مسموحة لو تكن محظورة بشكل محدد.

وبالتالي عند التقرير بشأن قبول أو عملية أو الإستمرار فيها، أو ما إذا كان من الممكن أن يكون فرد معين عضواً في فريق التدقيق، تحدد الشركة وتقيّم التهديدات على الإستقلالية، وإذا لم تكن التهديدات بمستوى مقبول، وكان القرار حول قبول العملية أو إشراك فرد معين في فريق التدقيق، يجب على الشركة أن

تحدد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية متوفرة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

أما إذا كان القرار حول الإستمرار في العملية، يجب على الشركة أن تحدد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية القائمة ستستمر في فاعليتها في القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، أو ما إذا كان هناك حاجة لتطبيق إجراءات وقائية أخرى أو ما إذا كان ينبغي إلغاء العملية.

وعموماً في وقت حصول الشركة على معلومات جديدة حول التهديدات على الإستقلالية خلال العملية، يجب على الشركة تقييم أهمية التهديدات وفقاً لدخل إطار المفاهيم.

وبشكل عام لا يصف القسم (290) -في معظم الحالات- المسؤولية المحددة للأفراد ضمن الشركة عن الإجراءات المتعلقة بالإستقلالية لأن المسؤولية تختلف إعتماداً على حجم وهيكل وتنظيم الشركة، حيث تقتضي المعايير الدولية لرقابة الجودة من الشركة تحديد سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الإستقلالية مصانة عند اقتضاء ذلك بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

إضافة لذلك، تقتضي المعايير الدولية لرقابة الجودة من شريك العملية الوصول إلى إستنتاج حول الإلتزام بمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على العملية، لذلك عند تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية يجب مراعاة الأتي:

1- **الشبكات والشركات ضمن الشبكة** Networks and Network Firms

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه عادة ما تنشئ الشركات هياكل كبيرة مع الشركات والمنشآت الأخرى لتعزيز قدرتها على تقديم الخدمات المهنية، وإن مسألة ما إذا كانت هذه الهياكل الكبيرة تشكل شبكة معينة تعتمد على الحقائق والظروف المحددة ولا تعتمد فيما إذا كانت هذه الشركات والمنشآت منفصلة ومختلفة قانوناً.

على سبيل المثال- قد يهدف الهيكل الكبير إلى تسهيل إحالة الأعمال فقط، وهذا لا يحقق بحد ذاته المعايير اللازمة لتكوين شبكة ما، وبدلاً من ذلك، قد يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون بحيث تتشارك الشركات من خلاله بإسم تجاري مشترك أو نظام مشترك لرقابة الجودة أو موارد مهنية هامة، وبالتالي يكون هذا الهيكل بمثابة شبكة معينة.

لذلك إذا اعتبرت شركة أنها شركة ضمن الشبكة، فينبغي أن تكون الشركة مستقلة عن عملاء التدقيق للشركات الأخرى ضمن الشبكة ما لم يرد خلاف ذلك في هذه القواعد، حيث إن شروط الإستقلالية الواردة في القسم (290) والتي تُطبق على شركة ضمن الشبكة تنطبق على أي منشأة، مثل شركة استشارات أو شركة قانونية مهنية، تلبي تعريف شركة ضمن الشبكة بغض النظر عما إذا كانت هذه المنشأة تحقق تعريف الشركة.

كما إن إصدار الحكم بأن هيكلاً كبيراً ما يشكل شبكة معينة يعتمد على ما إذا كان من المحتمل أن يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد الأخذ بعين الإعتبار كافة الحقائق والظروف المحددة، بأن المنشآت مرتبطة مع بعضها البعض بطريقة تشكل شبكة معينة، ولذا ينبغي تطبيق هذا الحكم بشكل متسق في مختلف أجزاء الشبكة مع الأخذ بعين الإعتبار ما يلي:

أ- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون ويتضح أنه يهدف إلى مشاركة الربح أو التكلفة بين المنشآت ضمن هذا الهيكل، فإنه يعتبر شبكة، إلا أن مشاركة التكاليف غير المادية لا تخلق بحد ذاتها شبكة، وبالإضافة إلى ذلك، إذا اقتصرت مشاركة التكاليف فقط على تلك التكاليف المتعلقة بتطوير منهجيات التدقيق أو أدلة التدقيق أو دوراته التدريبية، فإن هذا لا يخلق بحد ذاته شبكة، وعلاوةً على ذلك، لا يعتبر وجود إرتباط ما بين شركة ومنشأة غير ذات علاقة تعملان معاً من أجل تقديم خدمة أو تطوير منتج على أنه يوجد شبكة.

ب- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بملكية مشتركة أو سيطرة أو إدارة، فإنه يعتبر شبكة، ويمكن تحقيق ذلك وفقاً لعقد معين أو عبر وسائل أخرى.

ج- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بسياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة، فإنه يعتبر شبكة، ولهذا السبب، تكون السياسات والإجراءات المشتركة لرقابة الجودة هي تلك التي يتم تصميمها وتطبيقها ومراقبتها عبر أجزاء الهيكل الكبير.

د- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بإستراتيجية عمل مشتركة، فإنه يعتبر شبكة، حيث أن الإشتراك في إستراتيجية عمل مشتركة ينطوي على إتفاق المنشآت على تحقيق أهداف إستراتيجية مشتركة، ولا تعتبر المنشأة هي شركة ضمن الشبكة لمجرد أنها تتعاون مع منشأة أخرى فقط من أجل أن تستجيبا بشكل مشترك لطلب عرض مقترح بتقديم خدمة مهنية.

ه- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل في إستخدام إسم تجاري مشترك، يعتبر مثل هذا الهيكل بأنه شبكة، حيث يتضمن الإسم التجاري المشترك أحرف استهلالية مشتركة أو إسماً مشتركاً، وتعتبر الشركة مستخدمة لإسم تجاري مشترك إذا كان- على سبيل المثال- الإسم التجاري المشترك جزءاً من إسم الشركة أو مصاحباً له عندما يوقع شريك في الشركة على تقرير تدقيق.

و- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل جزءاً هاماً من الموارد المهنية، فأنه يعتبر شبكة.

مع ملاحظة أن الموارد المهنية تتضمن ما يلي:

- نظم مشتركة تمكّن الشركات من تبادل المعلومات مثل بيانات العملاء وإصدار الفواتير وسجلات الوقت.

- الشركاء، والموظفون.

- الدوائر الفنية التي تطلب المشورة في مسائل فنية، أو صناعية معينة أو المعاملات أو الأحداث الخاصة بعمليات التأكيد.

- منهجية التدقيق، أو أدلة التدقيق.

- الدورات التدريبية، والتسهيلات.

بالإضافة الى ما تقدم يجب تحديد فيما إذا كانت الموارد المهنية المشتركة هامة، وبالتالي فيما إذا كانت هذه الشركات هي شركات ضمن الشبكة على أساس الحقائق والظروف ذات العلاقة، وحيثما تكون الموارد المشتركة محصورة في منهجية تدقيق أو أدلة تدقيق مشتركة، دون تبادل المعلومات حول الموظفين أو العملاء أو السوق.

لذلك من غير المحتمل أن تكون هذه الموارد المشتركة هامة، ويطبق هذا أيضاً على مبادرة تدريب مشتركة، لكن عندما تتضمن الموارد المشتركة تبادل أشخاص أو معلومات - مثل- أخذ كادر العمل من مجموعة موظفين مشتركة أو إنشاء دائرة فنية مشتركة ضمن الهيكل الكبير من أجل تقديم المشورة الفنية للشركات المشاركة التي ينبغي عليها إتباعها، فمن الأرجح أن يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع بأن هذه الموارد المشتركة هي موارد هامة.

فضلاً عن ما تقدم على الرغم من أن الشركة لا تنتمي لشبكة ما ولا تستخدم إسماً تجارياً مشتركاً كجزء من إسم شركتها، فإنها قد تبدو بأنها تنتمي لشبكة معينة في حال أشارت من خلال القرطاسية أو المواد الدعائية الخاصة بها إلى كونها عضو في مجموعة شركات، وبناءاً على ذلك، إذا لم تتم العناية بكيفية وصف الشركة لمثل هذه العضوية، فقد ينشأ انطباع بأنها الشركة تنتمي لشبكة ما.

لذلك في حال قامت أحدى الشركة ببيع أحد أقسامها، وينص إتفاق البيع أحياناً على أن هذا القسم قد يستمر في إستخدام إسم الشركة أو أحد عناصر الإسم لفترة محدودة من الزمن حتى وإن لم يعد مرتبطاً بالشركة، في مثل هذه

الظروف، وحيث أن المنشأتين قد تعملان تحت الإسم ذاته، فإن الحقائق تدل على أنهما لا ينتميان إلى هيكل أكبر يهدف إلى التعاون، وبالتالي فإنهما لا تعتبران شركتان ضمن الشبكة، وبالتالي ينبغي أن تحدد تلك الشركات بعناية كيفية الإفصاح عن أنها ليست شركات ضمن الشبكة عند التعريف بنفسها أمام طرف خارجي.

2- **منشآت المصلحة العامة** Public Interest Entities

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن منشآت المصلحة العامة هي:

أ- كافة المنشآت المدرجة.

ب- أية منشأة:

ب/ 1 معرفة بموجب الأنظمة أو التشريعات كمنشأة مصلحة عامة.

ب/ 2 يكون مطلوباً بموجب الأنظمة أو التشريعات أن يتم التدقيق عليها بما يتماشى مع نفس متطلبات الإستقلالية التي تنطبق على المنشآت المدرجة، ويمكن أن تنص أي هيئة تشريعية معنية على هذه الأنظمة بما فيها الجهات التشريعية للتدقيق.

بالإضافة الى ما تقدم تنصح الشركات والهيئات الأعضاء بتحديد ما إذا كانت ستعامل المنشآت الإضافية، أو فئات معينة من المنشآت، كمنشآت مصلحة عامة لأن لديها عدداً كبيراً ومجموعة واسعة من أصحاب المصلحة وتشمل العوامل التي تؤخذ بالإعتبار:

أ- طبيعة الأعمال، مثل الإحتفاظ بالأصول بصفة إئتمانية لعدد كبير من أصحاب المصلحة. ويمكن أن تشمل الأمثلة المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد.

ب- الحجم.

ج- عدد الموظفين.

3- **المنشآت ذات العلاقة** Related Entities

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في حال عميل التدقيق عبارة عن منشأة مدرجة، تشمل الإشارات إلى عميل التدقيق في القسم (290) المنشآت ذات العلاقة بالعميل ما لم يرد خلاف ذلك، ولكافة عملاء التدقيق الآخرين، تشمل الإشارات إلى عميل التدقيق المنشآت ذات العلاقة الذي يملك العميل سيطرة مباشرة أو غير مباشرة عليها.

ولذلك عندما يعرف فريق التدقيق أو يكون لديه سبب للاعتقاد بأن العلاقة أو الظرف الذي يشمل منشأة أخرى ذات علاقة بالعميل له صلة بتقييم إستقلالية الشركة عن العميل، فينبغي أن يشمل فريق التدقيق تلك المنشأة ذات العلاقة عند تحديد وتقييم المخاطر على الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية الملائمة.

4- **أولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي (الحوكمة-الحاكمية)**

Those Charged with Governance

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه حتى عندما لا تقتضي القواعد أو معايير التدقيق المطبقة أو القانون أو الأنظمة ذلك، ينصح بالتواصل بين الشركة وأولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي لدى عميل التدقيق فيما يتعلق بالعلاقات والمسائل الأخرى التي يمكن برأي الشركة أن تؤثر بشكل معقول على الإستقلالية، حيث يتيح هذا التواصل للمكلفين بالتحكم المؤسسي أن:

أ- يدرسوا تقديرات الشركة في تحديد وتقييم المخاطر على الإستقلالية.

ب- يدرسوا مدى ملائمة الإجراءات الوقائية المطبقة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ج- إتخاذ الإجراءات المناسبة؛ ويمكن أن تكون هذه الطريقة مفيدة تحديدا فيما يخص تهديدات التآلف والمضايقة.

5- عمليات الدمج والإندماج Mergers and Acquisitions

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه عندما تصبح المنشأة، نتيجة للدمج، منشاة ذات علاقة بعميل التدقيق، ينبغي أن تحدد الشركة وتقيّم المصالح السابقة والحالية مع المنشاة ذات العلاقة التي يمكن، بالنظر إلى الإجراءات الوقائية المتوفرة، أن تؤثر على إستقلاليتها وبالتالي قدرتها على متابعة عملية التدقيق بعد تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج.

كما يجب أن تتخذ المنشاة الخطوات الضرورية لإنهاء أي مصالح أو علاقات حالية، بحلول تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج، ، لكن، إذا لم يكن من الممكن بشكل معقول إنهاء هذه المصلحة أو العلاقة بحلول تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج مثلاً لأن المنشاة ذات العلاقة غير قادرة على التحول بصورة منظمة في تاريخ النفاذ إلى مزود خدمة أخر تزوده الشركة لخدمات لا علاقة لها بالتأكيد- ومع مراعاة أنه لا يعد مسموحاً به بموجب هذه القواعد، يجب على الشركة أن تقيّم التهديد الناجم عن هذه المصلحة أو العلاقة، حيث كلما زادت أهمية التهديد كلما ضعفت موضوعية الشركة، وبالتالي ستكون غير قادرة على الإستمرار كمدقق، وتعتمد أهمية التدقيق على عوامل- مثل:

* طبيعة وأهمية المصلحة أو العلاقة.
* طبيعة وأهمية علاقة المنشأة ذات العلاقة (مثلاً، ما إذا كانت الشركة ذات العلاقة شركة تابعة أو شركة أم).
* طول الفترة الزمنية اللازمة لإنهاء العلاقة، أو المصلحة.

بالإضافة الى ما تقدم يجب أن تناقش الشركة مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي الأسباب وراء عدم القدرة على إنهاء العلاقة أو المصلحة بشكل معقول مع حلول تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج وتقييم أهمية التهديد، مع الأخذ بعين الإعتبار أنه إذا طلب أولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي من الشركة الإستمرار كمدقق، يجب على الشركة القيام بذلك فقط إذا:

أ- كان سيتم إنهاء المصلحة أو العلاقة بأسرع ما يمكن وفي جميع الحالات خلال (6) أشهر من تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج.

ب- كان أي فرد له مصلحة أو علاقة، بما في ذلك المصلحة أو العلاقة التي نشأت خلال تأدية الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد غير المسموحة بموجب القسم (290)، لكن يكون عضواً في فريق العملية للتدقيق أو يكون الفرد المسؤول عن مراجعة رقابة جودة العملية.

ج- كان سيتم تطبيق إجراءات التحول الملائمة- حسب الضرورة- ومناقشتها مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي، وتشمل الأمثلة على إجراءات التحول:

* أن يقوم محاسب مهني، بمراجعة العمل غير المتعلق بالتأكيد حسبما هو مناسب.

*أن يقوم محاسب مهني، لم يكن عضواً في الشركة التي تعبر عن رأيها في البيانات المالية، بمراجعة توازي مراجعة رقابة جودة العملية.

* إشراك شركة أخرى لتقييم نتائج الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد أو إشراك شركة أخرى لتقوم بإعادة أداء الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية الخدمة.

وما هو جدير بالإشارة قد تنجز الشركة جزءً كبيراً من العمل حول التدقيق قبل تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج وقد تكون قادرة على إنهاء الجزء المتبقي من إجراءات التدقيق خلال فترة قصيرة، وفي هذه الظروف، إذا طلب أولئك المكلفون بالتحكم من الشركة إكمال التدقيق مع الإستمرار بالمصلحة أو العلاقة يجب على الشركة القيام بذلك فقط إذا:

أ- قامت بتقييم أهمية التهديد الناجم عن هذه المصلحة أو العلاقة ومناقشته مع أولئك المكلفين بالتحكم.

ب- إلتزمت بالمتطلبات المذكورة سابقاً.

ج- توقف عن كونها مدققاً بموعد لا يتجاوز تاريخ إصدار تقرير التدقيق.

وبشكل عام عند التطرق إلى المصالح والعلاقات الحالية والسابقة، ينبغي أن تحدد الشركة ما إذا كانت المصالح والعلاقات، حتى لو كان من الممكن تلبية كافة المتطلبات، تخلق تهديدات يمكن أن تظل هامة جداً بحيث تضعف الموضوعية وإن كان كذلك فعلى الشركة التوقف عن العمل كمدقق.

كما ينبغي أن يوثق المحاسب المهني المصالح والعلاقات التي لن تنتهي بحلول تاريخ نفاذ الدمج أو الإندماج والأسباب وراء عدم إنهائها وإجراءات التحول المطبقة ونتائج النقاش مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي ومبررات عدم خلق المصالح والعلاقات الحالية والسابقة لتهديدات يمكن أن تظل هامة جداً بحيث تضعف الموضوعية.

6- **التوثيق** Documentation

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن التوثيق يوفر دليلا على تقدير المحاسب المهني في تكوين الإستنتاجات المتعلقة بالإلتزام بمتطلبات الإستقلالية، ولا يعتبر غياب التوثيق محدداً لإمكانية دراسة الشركة لمسألة ما أو لإستقلاليتها، لذلك يجب أن يوثق المحاسب المهني الإستنتاجات المتعلقة بالإلتزام بمتطلبات الإستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الإستنتاجات.

وعليه يجب على المحاسب المهني أن يوثق طبيعة التهديد والإجراءات الوقائية الموجودة أو المطبقة التي تقلص التهديد إلى مستوى مقبول عندما تكون الإجراءات الوقائية مطلوبة للتقليص من تهديد ما إلى مستوى مقبول، وكذلك يوثق المحاسب المهني طبيعة التهديد ومبررات الإستنتاج، عندما يحتاج التهديد إلى تحليل هام لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ضرورية وأستنتج المحاسب المهني أنها ليست ضرورية لان التهديد أصلاً بمستوى مقبول.

7- **مدة العملية** Engagement Period

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن الإستقلالية عن العميل تكون مطلوبة خلال مدة العملية المشمولة في البيانات المالية، وتبدأ مدة العملية عندما يبدأ فريق التدقيق بأداء خدمات التدقيق، وتنتهي مدة العملية عند إصدار تقرير التدقيق، أما عندما تكون العملية ذات طبيعة متكررة، فإنها تنتهي بالإخطار من قبل كلا الطرفين بإنهاء العلاقة المهنية أو إصدار تقرير التدقيق النهائي، أيهما يحدث لاحقاً.

مع مراعاة أنه عندما تصبح المنشأة عميل تدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية التي ستقدم الشركة رأياً بشأنها، يجب أن تحدد الشركة ما إذا كانت أية تهديدات على الإستقلالية ناشئة بسبب:

أ- علاقات مالية أو تجارية مع عميل التدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية، ولكن قبل قبول عملية التدقيق.

ب- خدمات سابقة مقدمة إلى عميل التدقيق.

بالإضافة الى ما تقدم إذا تم تقديم خدمة غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية، ولكن قبل بدء فريق التدقيق بأداء خدمات التدقيق، وتم حظر الخدمة خلال مدة عملية التدقيق، يجب على الشركة تقييم أية تهديدات على الإستقلالية ناشئة عن الخدمة، وفي حال لم تكن التهديدات بمستوى مقبول، ينبغي قبول عملية التدقيق إذا كانت الإجراءات الوقائية مطبقة للقضاء على أية تهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

* عدم شمل الموظفين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكيد كأعضاء فريق التدقيق.
* قيام محاسب مهني بمراجعة عمل الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد حسبما هو مناسب.
* إشراك شركة أخرى لمراجعة نتائج الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد أو إشراك شركة أخرى لتقوم بإعادة أداء الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية الخدمة.

وعموماً كإعتبارات الأخرى قد تكون هناك حالات يحصل فيها خرق غير مقصود للقسم (290)،وفي حال حدوث هذا الخرق غير المقصود، فإنه لا يعتبر عموماً مضعفاً للموضوعية شريطة أن يكون لدى الشركة سياسات وإجراءات رقابة جودة مناسبة موازية لتلك المطلوبة بموجب المعايير الدولية لرقابة الجودة، للمحافظة على الإستقلالية وتصحيح الخرق عند اكتشافه مباشرة، وتطبيق أي إجراءات وقائية لازمة للقضاء على أي تهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي.

تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية

Application of the Conceptual Framework Approach to Independence

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن هناك العديد من الحالات والعلاقات المحددة تخلق أو من الممكن أن تخلق تهديدات على الإستقلالية، ولذلك قام المجلس بتحديد هذه الحالات والتهديدات المحتملة وأنواع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تكون مناسبة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وكذلك تحديد الحالات التي يمكن أن تقلص فيها الإجراءات الوقائية التهديدات إلى مستوى مقبول.

كما أكد المجلس على أن هذه الحالات لا تصف جميع الظروف والعلاقات التي تخلق أو من الممكن أن تخلق تهديدات على الإستقلالية، ولذلك يجب على

الشركة تقييم المدلولات الضمنية لحالات وعلاقات متشابهة، ولكنها مختلفة، وتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية يمكن تطبيقها عند الضرورة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

كما أكد المجلس على أن العديد من الحالات قد تضمنت إشارات الى جوهرية المصالح المالية أو القروض أو الضمانات أو أهمية العلاقات التجارية، وبالتالي عند تحديد ما إذا كانت المصلحة جوهرية للفرد، يجوز أخذ صافي قيمة الفرد وأفراد العائلة المقربين من الفرد معا بعين الإعتبار.

وعلى ضوء ما تقدم، فيما يلي عرض لكيفية تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية في الحالات المحددة التالية:

1- **المصالح المالية** Financial Interests

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن إمتلاك مصلحة مالية عند عميل تدقيق معين قد يؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية، ويعتمد وجود وأهمية أي تهديد ينشأ على ما يلي:

أ- دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية.

ب- ما إذا كانت المصلحة المالية مباشرة أم غير مباشرة.

ج- أهمية المصلحة المالية.

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه يمكن إمتلاك المصلحة المالية من خلال وسيط (مثلاً وسيلة إستثمار جماعي أو عقارات أو صندوق إئتمان)، وبالتالي يعتمد تحديد ما إذا كانت المصالح المالية تعتبر مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة على ما إذا كان المالك المستفيد يمتلك السيطرة على وسيلة الإستثمار أو القدرة على التأثير على قرارات الإستثمار.

ولذلك عند وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية مباشرة، وعلى العكس من ذلك، وعند عدم وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار

أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية غير مباشرة.

أما إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً، بحيث لا يمكن للإجراءات الوقائية القضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

وبناءً على ما تقدم عندما يعلم عضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته القريبين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية، وتعتمد تقييم خطورة أي تهديد على العوامل التالية:

أ- طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكيد وفرد العائلة القريب.

ب- أهمية المصلحة المالية لفرد العائلة القريب.

ولذلك يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الإجراءات ما يلي:

*** تصرف فرد العائلة القريب بكامل المصلحة المالية المباشرة، أو جزء كاف من المصلحة المالية غير المباشرة في أقرب تاريخ ممكن بحيث تكون المصلحة المتبقية غير هامة.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التدقيق.**

*** عزل الفرد من فريق التدقيق.**

بالإضافة الى ما تقدم إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند منشأة لها حصة مسيطرة عند عميل التدقيق، وكان العميل مهما للمنشأة، ، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً، بحيث لا يمكن للإجراءات الوقائية القضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

أما إذا كان للشركاء الآخرين في المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص عملية التدقيق، أو أفراد عائلاتهم المقربين، مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق ذلك، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يحتفظ أولئك الشركاء أو أفراد عائلاتهم المباشرين بأي من هذه المصالح المالية عند عميل التدقيق ذلك.

فضلاً عن ما تقدم إذا كان الشركاء الآخرين والموظفين الإداريين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتدقيق إلى عميل التدقيق، بإستثناء أولئك الذين تعتبر مشاركتهم بحدها الأدنى، أو إذا كان أفراد عائلاتهم المباشرين، تمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الذي ينشأ يكون ذو أهمية بالغة بحيث لا يوجد إجراءات وقائية من الممكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يحتفظ هؤلاء الموظفين أو أفراد عائلاتهم المباشرين بأي من هذه المصالح المالية عند عميل التدقيق.

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه ليس بالضرورة أن يكون المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص عملية التدقيق هو نفس المكتب الذي عُين به ذلك الشريك، وبناءً على ذلك، عندما يتم تحديد موقع شريك العملية في مكتب مختلف

عن باقي أعضاء فريق التدقيق، ينبغي إستخدام الحكم المهني لتحديد أي مكتب يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص تلك العملية.

بالإضافة الى ما تقدم يمكن أن تنشئ خطة منافع التقاعد لشركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل تدقيق البيانات المالية تهديد المصلحة الشخصية، ولذا يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية وتطبيقها حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

وما هو جدير بالذكر، فإنه على الرغم مما ورد في الفقرات السابقة فإن الإحتفاظ بالمصلحة المالية عند عميل تدقيق البيانات المالية بواسطة أحد أفراد العائلة المباشرين:

أ- لشريك في المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص عملية التدقيق.

ب- أو لشريك أو موظف إداري يقدم خدمات غير متعلقة بالتدقيق إلى عميل التدقيق.

لا تعتبر أنها تضعف الإستقلالية في حال إستلام المصلحة المالية نتيجة حقوق العمل الخاصة بأفراد العائلة المباشرين - مثلاً- من خلال خطط التقاعد أو خيارات الأسهم، وعند الضرورة، يتم تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على أي تهديد على الإستقلالية أو تقليصه إلى مستوى مقبول، لكن، عندما يملك أفراد العائلة المباشرون أو يحصلون على الحق بالتصرف بالمصلحة المالية أو في حالة خيار الأسهم، الحق في ممارسة الخيار، يتم التصرف بالمصلحة المالية أو التنازل عنها بأسرع تاريخ ممكن.

وبشكل عام يمكن أن ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا كان لأحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين، مصلحة مالية في منشأة معينة وكان لعميل التدقيق أو مدير أو مسؤول أو مالك مصلحة مالية في تلك المنشأة، لكن لا

يعتبر انه تم إضعاف الإستقلالية إذا كانت المصالح غير ذات أهمية ولا يستطيع عميل التدقيق أن يمارس تأثيراً هاماً على المنشأة.

أما إذا كانت المصالح هامة بالنسبة لأي طرف، واستطاع عميل التدقيق ممارسة تأثير هام على المنشأة، فإنه لا توجد إجراءات وقائية لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون للشركة مصلحة ما ويتعين على أي عضو في فريق التأكيد يمتلك تلك المصلحة أن يقوم، قبل أن يصبح عضواً في فريق التدقيق، بأي مما يلي:

أ- التصرف بالمصلحة. **ب- التصرف بمبلغ كاف من المصلحة بحيث لا تعتبر المصلحة المتبقية هي مصلحة هامة.**

كما ينشأ تهديد المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة إذا كان لأحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة، مصلحة في منشأة معينة وكان لعميل التدقيق مدير أو مسؤول أو مالك مسيطر تابع له مصلحة مالية في تلك المنشأة. ويعتمد وجود وأهمية التهديد على عوامل - مثل:

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التدقيق.** *** ما إذا كانت ملكية المنشأة محتفظ بها على مستوى واسع أو محدود.** *** ما إذا كانت المصلحة تعطي المستثمر القدرة على السيطرة أو التأثير بشكل هام على المنشأة.** *** أهمية المصلحة المالية.**

ويتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الإجراءات ما يلي:

*** عزل عضو فريق التدقيق ذو المصلحة المالية من فريق التدقيق.** *** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التدقيق.**

بالإضافة الى ما تقدم قد يخلق إمتلاك شـركة أو عضـو في فريـق التـدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق بوصفه أحد الأمناء تهديد المصلحة الشخصية، وعلى نحو مماثل، يمكن أن ينشأ تهديد المصلحة الشخصية عندما يمتلك:

أ- شريك في المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص التدقيق؛

ب- شركاء أو موظفون إداريون آخرون يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التدقيق، بإستثناء من تكون مشاركتهم بحدها الأدنى؛ أو

ج- أفراد عائلاتهم المباشرين، مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق بوصفه أحد الأمناء.

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه لا يتم الإحتفاظ بهذه المصلحة إلا عندما:

أ- لا يكون المؤتمن أو أحد أفراد عائلته المباشـرين مستفيديـن مـن صـندوق الإئتمان.

ب- لا تكون المصلحة المحتفظ بها من قبل صندوق الإئتمان عند عميل التدقيق مصلحة هامة بالنسبة للصندوق.

ج- لا يكون صندوق الإئتمان قادراً على ممارسة أثر هام على عميل التدقيق.

د- لا يكون للمؤتمن أو وأحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة أثر هام على أي قرار إستثماري مرتبط بمصلحة مالية لدى عميل التدقيق.

لذلك يجب أن يحـدد أفـراد فريـق التـدقيق إمكانيـة نشـوء تهديـد المصـلحة الشخصية نتيجة أي مصالح مالية معروفة في عميل التدقيق محتفظ بها من قبل أفراد آخرين بمن فيهم:

أ- الشركاء والموظفين المهنيون في الشركة، عـدا المشـار إلـيهم أعـلاه، وأفـراد عائلاتهم المباشرين.

ب- الأفراد الذين لديهم علاقات شخصية وثيقة مع أحد أعضاء فريق التدقيق.

وتعتمد إمكانية نشوء تهديد المصلحة الشخصية على عوامل - مثل:

*** هيكل الشركة التنظيمي والتشغيلي وهيكل إعداد التقارير فيها.**

*** طبيعة العلاقة بين الفرد وعضو فريق التدقيق.**

وبالتالي يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الإجراءات ما يلي:

*** عزل عضو فريق التدقيق ذو العلاقة الشخصية مع عميل التدقيق.**

*** استثناء عضو فريق التدقيق من إتخاذ أي قرارات هامة تتعلق بعملية التدقيق.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التدقيق.**

وما هو جدير بالإشارة إذا استلم أحد أعضاء فريق التدقيق أو موظف في الشركة أو أي من أفراد عائلة العضو المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق - على سبيل المثال- عبر إرث أو هبة أو نتيجة إندماج، ولم يسمح بالإحتفاظ بتلك المصلحة بموجب القسم (290)، عندئذ:

أ- إذا تم إستلام المصلحة من قبل الشركة، يجب التصرف بالمصلحة المالية مباشرة أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هى مصالح هامة.

ب- إذا تم إستلام المصلحة من قبل عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين، يجب على ذلك الفرد التصرف بالمصلحة المالية مباشرة أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هى مصالح هامة.

ج- إذا تم إستلام المصلحة من قبل فرد ليس عضواً في فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين، يجب على ذلك الفرد التصرف بالمصلحة المالية بأسرع ما يمكن، أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا

تعتبر المصالح المتبقية هي مصالح هامة، وبناءً على التصرف بالمصلحة المالية، يتم تحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ضرورية.

عموماً ومع مراعاة أنه يجب أن تحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي فإن الإنتهاك غير المقصود للقسم (290) كونه يتعلق بمصلحة مالية ما لدى عميل التدقيق لا يضعف من الإستقلالية عندما:

أ- تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن شراء مصلحة مالية أو وراثتها أو إمتلاكها عند عميل التدقيق.

ب- يتم إتخاذ الإجراءات أ-ج الواردة في الفقرة السابقة.

ج- تطبيق الشركة لإجراءات وقائية أخرى عند الضرورة لتقليص أي تهديدات متبقية إلى مستوى مقبول. وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية:

*** إشراك محاسب مهني إضافي لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التدقيق.**

*** بإستثناء الفرد من أي عملية جوهرية لإتخاذ القرار فيما يخص عملية التدقيق.**

2- **القروض والضمانات** Loans and Guarantees

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن تقديم قرض أو ضمان قرض إلى عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة من عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة قد يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية. وبالتالي إذا لم يتم منح القرض أو الكفالة بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية، فقد ينشأ تهديد مصلحة شخصية هام جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، ينبغي أن لا يقبل فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة مثل هذا القرض أو ضمان.

أما إذا تم منح القرض إلى الشركة من عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية وكان القرض غير مهم بالنسبة لعميل التدقيق أو الشركة التي ستحصل على القرض، فإنه قد يكون من الممكن تطبيق الإجراءات الوقائية لتقليص تهديد المصلحة الشخصية إلى مستوى مقبول، ومن الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية إشراك محاسب مهني من شركة ضمن مجموعة غير مشاركة في التدقيق ولا تحصل على قرض لمراجعة العمل المنجز.

وبشكل عام إن تقديم قرض أو ضمان قرض من عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة إلى أحد أعضاء فريق التدقيق أو عائلاتهم المباشرة لا يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية إذا تم منح القرض أو الكفالة بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية، وتتضمن الأمثلة على هذه القروض رهن المنازل والحسابات المكشوفة وقروض السيارات وأرصدة بطاقة الإئتمان.

أما في حال قبول عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة لقرض من عميل التدقيق أو ضمان القرض من قبل العميل الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول إلا إذا كان القرض غير مهم بالنسبة:

أ- للشركة أو عضو فريق التدقيق وأحد أفراد عائلته المباشرين.

ب- و للعميل.

وعلى نحو مماثل، في حال قدم عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرضاً إلى عميل التدقيق أو ضمان، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول إلا إذا كان القرض غير مهم بالنسبة:

أ- للشركة أو عضو فريق التدقيق وأحد أفراد عائلته المباشرين.

ب- وللعميل.

فضلاً عن ما تقدم إذا كان لدى للشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين ودائع أو حسابات مضاربة عند عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مضارب أو مؤسسة مشابهة، فلا ينشأ تهديد على الإستقلالية إذا تم الإحتفاظ بالوديعة أو الحساب بموجب البنود التجارية العادية.

3- **العلاقات التجارية** Business Relationships

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن العلاقة التجارية الوثيقة بين شركة ما أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين وعميل التدقيق أو إدارته، الناشئة من علاقة تجارية أو مصلحة مالية مشتركة، من الممكن أن تخلق تهديدات المصلحة الشخصية أو المضايقة، وتشمل الأمثلة على تلك العلاقات:

*** إمتلاك مصلحة مالية في مشروع مشترك إما مع العميل أو مالك مسيطر أو مدير أو مسؤول أو أي فرد آخر ممن يقومون بأنشطة إدارية عليا لذلك العميل.**

*** ترتيبات لدمج واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات الشركة مع واحدة أو أكثر من خدمات أو * منتجات العميل وتسويق الرزمة الجديدة بالإشارة إلى كلا الطرفين.**

*** ترتيبات التوزيع أو التسويق التي توزع بموجبها الشركة منتجات أو خدمات العميل، أو يوزع العميل منتجات أو خدمات الشركة.**

ولذلك ما لم تكن أي مصلحة مالية غير ذات أهمية وكانت العلاقة التجارية غير هامة للشركة والعميل أو إدارته، فإن التهديد الناشئ يكون مهماً جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية التقليص من خطورة التهديد إلى مستوى مقبول، وبالتالي، ما لم تكن المصلحة المالية غير هامة، والعلاقة التجارية غير هامة فلا يتم إبرام العلاقة التجارية، أو يتم تقليصها إلى مستوى غير هام أو إنهاؤها.

أما في حالة عضو فريق التدقيق، ما لم تكن أي مصلحة مالية غير ذات أهمية وكانت العلاقة التجارية غير هامة لذلك العميل، يجب عزل ذلك العضو من فريق التدقيق، أما إذا كانت العلاقة التجارية بين أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التدقيق وعميل التدقيق أو إدارته، يتم تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

وبشكل عام لا تتسبب العلاقات التجارية التي تنطوي على إمتلاك مصلحة من قبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أفراد عائلاتهم المباشرين في منشأة مسيطر عليها من قبل عدد قليل من المساهمين حين يكون لعميل التدقيق أو أحد مدرائه أو مسؤولية أو أي مجموعة تابعة له مصلحة في تلك المنشأة، في ظهور تهديدات على الإستقلالية إذا:

أ- كانت العلاقة التجارية غير هامة بالنسبة إلى الشركة وعضو فريق التدقيق وأحد أفراد عائلاتهم المباشرين والعميل.

ب- كانت المصلحة المالية غير هامة بالنسبة إلى المستثمر أو مجموعة المستثمرين.

ج- كانت المصلحة المالية لا تعطي المستثمر أو مجموعة المستثمرين القدرة على ممارسة السيطرة على المنشأة المسيطر عليها من قبل عدد قليل من المساهمين.

فضلاً عن ما تقدم لا يؤدي عموماً شراء البضائع والخدمات من عميل التدقيق من قبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق لو أحد أفراد عائلاتهم المباشرين إلى نشوء تهديد على الإستقلالية إذا كانت المعاملة ضمن السياق الطبيعي للأعمال وعلى أساس تجاري، إلا أن تلك المعاملات قد تكون ذات طبيعة أو أهمية تكون سبباً في خلق تهديد المصلحة الشخصية، ولذلك يتم تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول وتشمل الأمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

*** الحد من أهمية المعاملة أو تقليصها.**

*** عزل الفرد من فريق التدقيق.**

4- العلاقات العائلية والشخصية Family and Personal Relationships

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن قد ينشأ عن العلاقات العائلية والشخصية بين أحد أعضاء فريق التدقيق وأحد مدراء أو مسؤولي عميل التدقيق أو موظفين محددين لديه، بالإعتماد على أدوارهم، تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة، ويعتمد وجود وأهمية أي تهديدات على عدد من العوامل تشمل مسؤوليات الفرد في فريق التدقيق ودور فرد العائلة أو غيره من الأفراد عند العميل ومدى عمق العلاقة.

لذلك عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التدقيق:

أ- مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التدقيق.

ب- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ج- أو كان قد شغل ذلك المنصب خلال أي فترة تغطيها العملية أو البيانات المالية.

فإنه يمكن تقليص تهديدات الإستقلالية إلى مستوى مقبول فقط من خلال عزل الفرد من فريق التدقيق، حيث أن عمق تلك العلاقة يجعل من غير الممكن لأي إجراءات وقائية أخرى تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون أي فرد له علاقة كتلك عضواً في فريق التدقيق.

وبشكل عام تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد هو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على مركز العميل المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية، وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة - مثل:

*** المنصب الذي يشغله أحد أفراد العائلة المباشرين.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التدقيق.**

لذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- عزل الفرد من فريق التدقيق.

ب- هيكلة مسؤوليات فريق التدقيق بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين.

كما تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التدقيق:

أ- مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التدقيق.

ب- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة - مثل:

*** طبيعة العلاقة بين عضو فريق التدقيق فرد العائلة المباشر.**

*** المنصب الذي يشغله فرد العائلة المباشر.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التدقيق.**

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- عزل الفرد من فريق التدقيق.

ب- هيكلة مسؤوليات فريق التدقيق بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين.

كما تنشأ أيضاً التهديدات على الإستقلالية عندما يكون لعضو فريق التدقيق علاقة وثيقة بشخص هو أحد أفراد العائلة المباشرين ولكنه مدير أو مسؤول أو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، ولذلك يجب على عضو فريق التدقيق الذي له مثل هذه العلاقة أن يطلب المشورة وفقاً لسياسات وإجراءات الشركة. وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة- مثل:

*** طبيعة العلاقة بين عضو فريق التدقيق وفرد العائلة المباشر.**

*** المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التدقيق.**

وبالتالي يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

أ- عزل المهني من فريق التدقيق.

ب- هيكلة مسؤوليات فريق التدقيق بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية الفرد الذي يرتبط المهني بعلاقة وثيقة معه.

بالإضافة الى ما تقدم من الممكن أن تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة بسبب علاقة شخصية أو عائلية بين:

أ- شريك أو موظف في الشركة ليس عضواً في فريق التدقيق.

ب- وأحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التى تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ج- قد يقوم شركاء وموظفو الشركة المدركين لهذه العلاقات بإجراء الإستشارات وفقاً لسياسات وإجراءات الشركة.

وبالتالي يعتمد وجود وخطورة أي تهديد لما تقدم على عوامل- مثل:

* طبيعة العلاقة بين الشريك أو الموظف في الشركة والمدير أو المسؤول أو الموظف لدى العميل.
* مقدار التفاعل بين الشريك أو الموظف في الشركة مع فريق التدقيق.
* المنصب الذي يشغله الشريك أو الموظف في الشركة.
* المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

* هيكلة مسؤوليات فريق التدقيق لتقليص أي تأثير محتمل على عملية التدقيق.
* إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل التدقيق المنجز.

وعموماً ، ومع مراعاة أن تحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي، فإنه عند حدوث إنتهاك غير مقصود للقسم(290) فيما يتعلق بالعلاقات العائلية والشخصية، يجب الأخذ بعين الإعتبار أنه لا يتم إضعاف الإستقلالية إذا:

أ- وضعت الشركة سياسات وإجراءات تطلب فيها إبلاغ الشركة مباشرةً عن أية خروقات تنجم عن التغيرات في الوضع الوظيفي لأفراد عائلاتهم المباشرين أو القريبين أو أية علاقات شخصية أخرى ينشأ عنها تهديدات على الإستقلالية.

ب- كان الإنتهاك غير المقصود يتعلق بأحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التدقيق الذي أصبح مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التدقيق أو يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها وتم عزل المهني المعني من فريق التدقيق.

ج- طبقت الشركة إجراءات وقائية أخرى عند الضرورة لتقليص أي تهديدات متبقية إلى مستوى مقبول، وتتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التدقيق.**

*** استثناء المهني المعني من أية عملية جوهرية لإتخاذ القرارات فيما يخص العملية.**

5 - **التوظيف لدى عميل تدقيق** Employment with an Audit Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن من الممكن أن تنشأ تهديدات التآلف أو المضايقة إذا كان أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها عضواً في فريق التدقيق أو شريكاً في الشركة.

وكذلك في حال إنضم أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد الشركاء السابقين للشركة إلى عميل التدقيق وبقيت الصلات الهامة بين الشركة والفرد، فإن التهديد يكون هاماً جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى مستوى مقبول، وعليه، تضعف الإستقلالية في حال إنضمام عضو سابق في فريق التدقيق أو شريك سابق إلى عميل التدقيق كأحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها إلا إذا كان:-

أ- لا يحق للفرد الحصول على أي منافع أو دفعات من الشركة ما لم تتم وفقاً لترتيبات ثابتة ومحددة مسبقاً. وأن لا يكون أي مبلغ مستحق للفرد ذا أهمية للشركة.

ب- لا يستمر الفرد بالمشاركة في الأنشطة التجارية أو المهنية للشركة ولا يُظهر للآخرين أنه يشارك فيها.

أما في حال إنضم أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد الشركاء السابقين للشركة إلى عميل التدقيق بمنصب ما ولم تبق الصلات الهامة بين الشركة والفرد، فإن وجود وأهمية التهديد تعتمد على عوامل- مثل:

* المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.
* مقدار أي مشاركة ستكون للفرد مع فريق التدقيق.
* طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التدقيق أو الشركة.
* المنصب السابق للفرد ضمن الفريق أو الشركة- مثلاً- ما إذا كان الفرد مسؤولاً عن المحافظة على إرتباط منتظم مع إدارة العميل أو أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي.

لذلك يجب أن يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وتشتمل الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية على ما يلي:

* تعديل خطة التدقيق.
* تعيين أفراد في فريق التدقيق لهم خبرة كافية فيما يتعلق بالفرد الذي إنضم إلى العميل.
* إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل العضو السابق في فريق التدقيق.

كذلك في حال إنضم شريك سابق للشركة في مضى إلى منشأة أصبحت لاحقاً عميل تدقيق لدى الشركة، إلى عميل التأكيد، يجب أن يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

بالإضافة الى ما تقدم قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية حين يشارك أحد أفراد فريق التدقيق في العملية، وهو على علم بأن فريق التدقيق سيلتحق أو قد يلتحق بالعمل لدى عميل التأكيد في وقتٍ ما في المستقبل، ونظراً لأن سياسات وإجراءات الشركة تقتضي من أفراد فريق التدقيق تبليغ الشركة عند الدخول في مفاوضات توظيف مع العميل، لذلك عند إستلام التبليغ، يتم تقييم خطورة

التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية:

*** إقصاء الفرد من فريق التدقيق.**

*** مراجعة أية أحكام هامة يصدرها ذلك الفرد أثناء وجوده في الفريق.**

وما هو جدير بالإشارة انه قد تنشأ تهديدات التآلف أو المضايقة عند إنضمام شريك تدقيق رئيسي إلى عميل التدقيق الذي هو عبارة عن منشأة مصلحة عامة بإعتباره:

أ- مديراً أو مسؤولاً لدى المنشأة.

ب- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

وعليه، تتهدد الإستقلالية إلا إذا أصدرت منشأة المصلحة العامة، بعد توقف الشريك عن كونه شريك تدقيق رئيسي، بيانات مالية مدققة تغطي فترة لا تقل عن (12) شهراً ولم يكن الشريك عضواً في فريق التدقيق فيما يخص تدقيق تلك البيانات المالية.

بالإضافة الى ما تقدم قد ينشأ أيضاً تهديد المضايقة عندما ينضم الفرد الذي كان الشريك الرئيسي أو الإداري في الشركة (المدير التنفيذي أو ما يوازيه) إلى عميل تدقيق والذي هو عبارة عن منشاة مصلحة عامة بإعتباره:

أ- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ب- مديراً أو مسؤولاً لدى المنشأة.

وبالتالي تتهدد الإستقلالية إلا إذا مرت فترة (12) شهراً على كون الفرد شريكاً رئيسياً أو إدارياً في الشركة (المدير التنفيذي أو ما يوازيه).

فضلاً عن ما تقدم فقد تتهدد الإستقلالية إذا شغل شريك تدقيق رئيسي أو الفرد الذي كان الفرد شريكاً رئيسياً أو إدارياً في الشركة، نتيجة لإندماج الأعمال، المناصب السابقة مع الأخذ بعين الإعتبار أنه:

أ- لم يتم إشغال المنصب نظراً لإندماج الأعمال.

ب- تم تسوية أي منافع أو دفعات مستحقة للشريك السابق من الشركة بالكامل، ما لم تتم وفقاً لترتيبات ثابتة ومحددة مسبقاً وأي مبلغ مستحق للشريك غير ذا أهمية للشركة.

ج- توقف الشريك السابق عن المشاركة، أو الظهور بمظهر المشارك في أعمال الشركة، أو النشاطات المهنية.

د- مناقشة المنصب الذي يشغله الشريك السابق لدى عميل التدقيق مع أولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي.

6- **تعيين موظفين المؤقتين** Temporary Staff Assignments

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن قد تسبب إعارة إحدى الشركات أحد موظفيها إلى عميل التدقيق في ظهور تهديد المراجعة الذاتية ويمكن تقديم هذه المساعدة، ولكن لفترة قصيرة وبشرط عدم مشاركة الموظف في:

أ- تقديم خدمات لا تتعلق بالتأكيد لا تكون مسموحة بموجب القسم(290).

ب- تحمل مسؤوليات إدارية.

ومع مراعاة أن يكون عميل التدقيق مسؤولاً عن توجيه نشاطات الموظفين المعارين والإشراف عليهم، لذلك يجب أن يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وتشتمل الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية على ما يلي:

*** إجراء مراجعة إضافية للمعمل المنجز من قبل الموظفين المعارين.**

*** عدم إعطاء الموظفين المعارين مسؤوليات تدقيق عن أي قسم أو نشاط قام به الموظفون خلال تعيين الموظفين المؤقت.**
*** عدم إشراك الموظفين المعارين كأعضاء في فريق التدقيق.**

7- **الخدمة الأخيرة لدى عميل التدقيق** Recent Service with an Audit Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف إذا خدم عضو فريق التدقيق مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل التدقيق، وتكون هذه هي الحال حين يتعين على عضو فريق التأكيد تقييم عناصر البيانات المالية التي قام عضو فريق التدقيق بإعداد البيانات المالية لها حين كان يعمل لدى عميل التدقيق.

لذلك في حال كان عضو فريق التدقيق يخدم لدى عميل التأكيد بصفته مديراً أو مسؤولاً أو كان موظفاً يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية للعميل التي عبرت الشركة عن رأيها فيها خلال الفترة التي يغطيها تقرير التدقيق، قد يكون التهديد الناشئ كبيراً جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقليصه إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يتم تعيين مثل هؤلاء الأفراد في فريق التدقيق.

أما في حال كان عضو فريق التدقيق يخدم لدى عميل التدقيق بصفته مديراً أو مسؤولاً أو كان موظفاً يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية للعميل التي عبرت الشركة عن رأيها فيها قبل بداية الفترة التي يغطيها تقرير التأكيد، فقد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف – على سبيل المثال- قد تنشأ مثل تلك التهديدات إذا كان ينبغي في الفترة الحالية تقييم قرار اتخذه ذلك الشخص أو عمل أنجزه في الفترة السابقة أي خلال عمله لدى عميل التدقيق، كجزء من عملية التدقيق الحالية. وتعتمد خطورة التهديدات على العوامل التالية:

أ- المنصب الذي كان يشغله الشخص لدى عميل التدقيق.

ب- طول المدة التي انقضت منذ ترك الشخص لعمله لدى عميل التدقيق.
ج- الدور الذي يؤديه المهني في فريق التدقيق.

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، ومن الأمثلة على تلك الإجراءات عمل مراجعة للعمل المنجز من قبل ذلك عضو فريق التدقيق.

8- العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل تدقيق

Serving as a Director or Officer of an Audit Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن في حال كان أحد الشركاء أو الموظفين في الشركة يعمل كمدير أو مسؤول لدى عميل التدقيق فإن تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية الناشئة ستكون كبيرة جداً بحيث لا توجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول، وعليه، لا يعمل أي شريك أو موظف كمدير أو مسؤول لدى عميل التدقيق.

بالإضافة الى ما تقدم قد يحمل منصب أمين سر الشركة مدلولات مختلفة في مناطق مختلفة، فقد تتراوح المهام من مهام إدارية مثل إدارة شؤون الموظفين والإحتفاظ بملفات وسجلات الشركة إلى مهام متنوعة كضمان إلتزام الشركة بالأنظمة أو تقديم المشورة المتعلقة بمسائل التحكم المؤسسي في الشركات، وعموماً ما يشير هذا المنصب إلى إرتباط وثيق بالمنشأة.

لذلك في حال كان أحد شركاء أو موظفي الشركة يعمل كأمين سر لعميل تدقيق، فإن تهديدات المراجعة الذاتية والتأييد الناشئة تكون عادة كبيرة جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقليصها إلى مستوى مقبول، وبالرغم مما سبق، فإذا كان هذا الإجراء مسموح به بشكل محدد بموجب القانون المحلي أو القواعد أو الممارسات المهنية، وبشرط إتخاذ الإدارة لكافة القرارات، يجب أن تقتصر المهام والنشاطات على تلك ذات الطبيعة الإدارية والرسمية- مثل- إعداد المحاضر والمحافظة على العوائد القانونية، وبالتالي يتم في هذه الظروف تقييم أهمية التهديد

وتطبيق الإجراءات والوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أوت تقليصه إلى مستوى مقبول.

وعموماً لا ينشأ تقديم الخدمات الإدارية الروتينية التي تهدف إلى دعم وظيفة السكرتارية أو تقديم الإستشارات إلى إدارة السكرتارية في شركة ضرراً على الإستقلالية، طالما أن إدارة العميل تقوم بإتخاذ كافة القرارات ذات الصلة.

9- إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين (بما فيهم إستبدال الشركاء) مع عميل التدقيق

Long Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation) with an Audit Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه كحكم عام تنشأ تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية من إستخدام نفس كبار الموظفين في عملية تدقيق معينة وعلى مدى فترة طويلة من الزمن، وتعتمد خطورة التهديد على عوامل- مثل:

* **طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التدقيق.**
* **الدور الذي يلعبه الفرد في فريق التدقيق.**
* **هيكل الشركة.**
* **طبيعة عملية التدقيق.**
* **إحتمالية تغيير إدارة العميل.**
* **إحتمالية تغيير مدى تعقيد وطبيعة المسائل المحاسبية ومسائل إعداد التقارير لدى العميل.**

ولذلك يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتتضمن تلك الإجراءات ما يلي:

أ- إستبدال كبار الموظفين من فريق التدقيق.

ب- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التدقيق لمراجعة عمل كبار الموظفين.
ج- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.

وما هو جدير بالإشارة يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي الى أنه بالنسبة عملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة Audit Clients that are Public Interest Entities، يجب أن لا يكون الفرد شريك تدقيق رئيسي لأكثر من سبع سنوات، وبعد هذه الفترة، لا يعود الفرد عضواً في عملية التدقيق أو يكون شريك تدقيق رئيسي للعميل لمدة سنتين، وخلال تلك الفترة، يجب أن لا يشارك الفرد في:

أ- تدقيق المنشأة أو تقديم رقابة الجودة على العملية.
ب- أو التشاور مع فريق العملية، أو العميل فيما يخص القضايا الخاصة بالصناعة أو القضايا الفنية أو المعاملات أو الأحداث أو خلافاً لذلك التأثير على نتائج العملية.

بالرغم مما ورد في الفقرة السابقة، يمكن السماح لشركاء التدقيق الرئيسيين الذين تعتبر إستمراريتهم مهمة لجودة التدقيق، في حالات نادرة نظرا لظروف غير متوقعة خارجة سيطرة المنشأة، بالعمل سنة إضافية في فريق التدقيق طالما أنه يمكن القضاء على التهديدات على الإستقلالية أو تقليصها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية- على سبيل المثال- يمكن أن يبقى شريك التدقيق الرئيسي في فريق التدقيق لمدة سنة إضافية في الظروف التي لا يكون الإستبدال ممكناً فيها، نظراً لأحداث غير متوقعة، كما هي الحال الناجمة عن مرض خطير لشريك العملية المعني.

بالأضافة الى ما تقدم قد ينشأ عن الإرتباط طويل الأمد للشركاء الآخرين مع عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن منشاة مصلحة عامة تهديدات المصلحة الشخصية والتآلف، وتعتمد أهمية التهديدات على عوامل - مثل:

*** طول الفترة الزمنية لإرتباط أي من الشركاء مع عميل التدقيق.**
*** الدور، إن وجد، الذي يلعبه الفرد في فريق التدقيق.**
*** طبيعة ومدى تكرار ونطاق تعاملات الفرد مع إدارة العميل أو أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي.**

وبالتالي يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتتضمن تلك الإجراءات ما يلي:

أ- إستبدال الشريك عن فريق التدقيق أو خلافاً لذلك إنهاء إرتباط الشريك بعميل التدقيق.
ب- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.

وعموماً عندما يصبح عميل التدقيق منشأة مصلحة عامة، يجب أن تؤخذ في الإعتبار طول الفترة الزمنية التي عمل فيها الفرد لدى عميل التدقيق كشريك تدقيق رئيسي قبل أن يصبح العميل منشأة مصلحة عامة عند تحديد توقيت الإستبدال مع مراعاة ما يلي:

أ- إذا عمل الفرد كشريك تدقيق رئيسي لدى عميل التدقيق لمدة خمس سنوات أو أقل وقت تحول العميل إلى منشأة مصلحة عامة، فإن عدد السنوات التي يمكن أن يعمل فيها الشريك لدى العميل بتلك الصفة قبل إقصائه عن العملية هى سبع سنوات مطروحا منها السنوات التى خدمها بالفعل.
ب- إذا عمل الفرد كشريك تدقيق رئيسي لدى عميل التدقيق لمدة ست سنوات أو أقل وقت تحول العميل إلى منشأة مصلحة عامة، فيمكنه الإستمرار بتلك الصفة لمدة لسنتين إضافيتين قبل أن يتم إقصاؤه عن العملية.

بالإضافة الى ما تقدم إذا كانت الشركة لا تضم إلا عدداً قليلاً من الأشخاص الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة اللازمة للعمل كشركاء تدقيق رئيسيين

في تدقيق منشأة المصلحة العامة، فقد لا يعتبر تغيير شركاء التدقيق الرئيسيين إجراءً وقائياً متوفراً.

وكذلك إذا قامت جهة تنظيمية مستقلة في نطاق الإختصاص المعني بتقديم إعفاء من تغيير الشركاء في هذه الظروف، يمكن أن يبقى الفرد شريك تدقيق رئيسي لأكثر من سبع سنوات وفقاً لهذه الأنظمة، بشرط أن تحدد الجهة التنظيمية الإجراءات الوقائية البديلة المطبقة، مثل المراجعة الخارجية المستقلة المنتظمة.

10- تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عملاء التدقيق

Provision of Non-assurance Services to Audit Clients

يجدر- بادئ ذي بدء- الإشارة الى أن التطورات الجديدة في الأعمال وظهور الأسواق المالية والتغييرات في تكنولوجيا المعلومات قد تجعل من الممكن وضع قائمة شاملة بالخدمات غير المتعلقة بالتأكيد التي يمكن توفيرها لعميل التدقيق، وبالتالي فإن عدم شمل إرشادات معينة حول خدمة محدد لا تتعلق بالتأكيد في القسم(290) يتم تطبيق إطار المفاهيم عند تقييم تلك الظروف المحددة.

لذلك يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن تقدم الشركات في العادة لعملاء التدقيق لديها مجموعة من الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد تتناسب مع مهاراتهم وخبراتهم، لكن قد يؤدي تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى ظهور تهديدات على إستقلالية الشركة أو أعضاء فريق التدقيق، وتكون التهديدات الناشئة في الغالب تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.

وعليه يجب قبل قبول الشركة لعملية لتقديم خدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عميل تدقيق، فلا بد من تحديد ما إذا كان تقديم هذه الخدمة يخلق تهديدا على الإستقلالية، وعند تقييم أهمية التهديد على خدمات معينة لا تتعلق بالتأكيد، يجب دراسة أي تهديد يعتقد فريق التدقيق أنه ناجم عن توفير خدمات أخرى غير متعلقة

بالتأكيد، وفي حال نشوء تهديد لا يمكن تقليصه إلى مستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، فلا يتم تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد.

فقد يتسبب تقديم خدمات معينة لا تتعلق بالتأكيد تهديدا على الإستقلالية بحيث لا تكفي أي إجراءات وقائية لتقليصه إلى حد مقبول، إلا أن التقديم غير المقصود لتلك الخدمات إلى منشأة أو قسم أو بند منفصل في البيان المالي لا يعتبر انه يضعف الإستقلالية بعد أن يتم تقليص أي مخاطر تهدد إستقلالية الشركة إلى حد مقبول من خلال ترتيبات تقضي بتدقيق المنشأة ذات الصلة أو القسم أو البند المنفصل في البيان المالي من قبل شركة أخرى أو حين تعيد شركة أخرى تقديم الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية تلك الخدمة.

لذلك يمكن أن تقدم الشركة الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد التي خلافاً لذلك تكون مقتصرة بموجب هذا القسم على المنشآت ذات العلاقة التالية لعميل التدقيق:

أ- المنشأة، التي ليست عميل تدقيق، والتي لها سيطرة مباشرة أو غير مباشرة على عميل التدقيق.

ب- المنشأة، التي ليست عميل تدقيق، والتي لها مصلحة مالية مباشرة في العميل إذا كان لتلك المنشأة تأثير هام على العميل وكانت المصلحة في العميل هامة بالنسبة للمنشأة.

ج- المنشأة، التي ليست عميل تدقيق، الخاضعة لسيطرة مشتركة مع عميل التدقيق.

وذلك إذا كان من المعقول الإستنتاج بأن الخدمات لا تخلق أي:

أ- تهديد مراجعة ذاتية لأن نتائج الخدمات لن تخضع لإجراءات التدقيق.

ب- تهديدات ناشئة عن تقديم هذه الخدمات يمكن القضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية.

وبشكل عام لا تهدد الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد المقدمة إلى عميل التدقيق إستقلالية الشركة عندما يصبح العميل منشأة مصلحة عامة إذا:

أ- كان تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد يلتزم بأحكام القسم (290) التي ترتبط بعملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة.

ب- كانت الخدمات غير المسموحة بموجب القسم(290) لعملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة قد تم إنهاؤها قبل أن يصبح العميل منشأة مصلحة عامة أو بأسرع وقت ممكن.

ج- كانت الشركة تطبق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على أية تهديدات على الإستقلالية ناجمة عن الخدمة أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

بالإضافة الى ما تقدم يجب مراعاة عند تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد الى عملاء التدقيق ما يلي:

1/10 مسؤوليات الإدارة Management Responsibilities

تؤدي إدارة الشركة العديد من النشاطات أثناء إدارة المنشأة بما فيه مصلحة الأطراف المعنية في المنشأة، وبالتالي من غير الممكن تحديد كل نشاط يقع ضمن مسؤوليات الإدارة، غير أن مسؤوليات الإدارة تشمل قيادة وتوجيه المنشأة، بما في ذلك إتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بالامتلاك وتوزيع الموارد البشرية والمالية والمادية وغير الملموسة والسيطرة عليها، كما تعتمد إحتمالية أن يكون النشاط ضمن مسؤوليات الإدارة على الظروف وممارسة التقدير، ومن الأمثلة على النشاطات التي تعتبر عموماً من ضمن مسؤوليات الإدارة ما يلي:

- **إعداد السياسات والتوجهات الإستراتيجية.**
- **توجيه موظفي المنشاة وتحمل مسؤولية تصرفاتهم.**
- **التصريح بالمعاملات.**
- **تحديد أي من توصيات الشركة أو الأطراف الثالثة سيتم تنفيذها.**
- **تحمل مسؤولية إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

*** تحمل مسؤولية تصميم الرقابة الداخلية والمحافظة عليها.**

مع الأخذ بعين اعتبار أن النشاطات الروتينية والإدارية أو التي تشمل قضايا غير هامة لا تعتبر عموماً من ضمن مسؤوليات الإدارة - على سبيل المثال- لا يعتبر تنفيذ معاملة غير هامة صرحت بها الإدارة أو مراقبة مواعيد إيداع العوائد القانونية أو إبلاغ عميل التدقيق بتلك المواعيد من ضمن مسؤوليات الإدارة، علاوةً على ذلك، لا يعتبر تقديم المشورة والتوصيات لمساعدة الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها على انه تحمل مسؤوليات إدارية.

أما إذا كانت المنشأة ستتحمل مسؤولية الإدارة لدى عميل التدقيق، فإن التهديدات الناشئة ستكون هامة بحيث لا توجد إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول- على سبيل المثال- سيؤدي تقرير ما هي توصيات الشركة التي ينبغي تطبيقها إلى خلق تهديد مراجعة ذاتية وتهديد مصلحة شخصية، علاوةً على ذلك، يخلق تحمل مسؤوليات إدارية تهديد تآلف لان الشركة تصبح متقاربة جداً مع وجهات ومصالح الإدارة، وعليه، لا تتحمل الشركة أي مسؤولية إدارية لدى عميل التدقيق.

وبشكل عام لتجنب مخاطر تحمل مسؤولية إدارية عند تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد لعميل التدقيق، يجب أن تقتنع الشركة بأن أحد أعضاء الإدارة مسؤول عن عمل التقديرات والقرارات الهامة التي تعتبر من مسؤوليات الإدارة وتقييم نتائج الخدمة وتحمل نتائج التصرفات التي ستتم والناجمة عن نتائج الخدمة، وهذا يقلل من مخاطر عمل الشركة بصورة غير مقصودة لأي تقديرات أو قرارات هامة نيابة عن الإدارة، كما تتقلص المخاطر أكثر عندما تعطي المنشأة للعميل فرصة عمل تقديرات وقرارات مبينة على تحليل موضوعي ويتسم بالشفافية وعرض القضايا.

2/10 إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية

Preparing Accounting Records and Financial Statements

يجدر – بادئ ذي بدء- الإشارة الى أنه من الأحكام العامة تعد الإدارة مسئولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتشمل هذه المسؤوليات:

أ- عمل أو تغيير قيود اليومية أو تحديد تصنيفات الحساب للمعاملات.

ب- إعداد أو تغيير مستندات المصدر أو عمل البيانات، بالوسائل الالكترونية أو غيرها، التي تثبت حدوث المعاملة (مثلاً، طلبات الشراء والسجلات الزمنية للرواتب وطلبات العملاء).

لذلك قد ينشأ عن تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر لعميل التدقيق، مثل إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية تهديد المراجعة الذاتية عندما تدقق المنشأة لاحقاً البيانات المالية، لكن، قد تفرض عملية التدقيق حواراً بين الشركة وإدارة عميل التدقيق، والذي قد يشمل:

أ- تطبيق متطلبات السياسات والمعايير المحاسبية والإفصاح عن البيانات المالية.

ب- مدى ملائمة الرقابة المالية والمحاسبية والطرق المستخدمة في تحديد المبالغ المذكورة للأصول والإلتزامات.

ج- إقتراح تعديل قيود اليومية.

وتعتبر هذه النشاطات جزءً طبيعياً من عملية التدقيق، ولا تخلق عموماً تهديدات على الإستقلالية، وعلى نحو مماثل، يمكن أن يطلب العميل مساعدة فنية من الشركة حول مسائل مثل حل مشاكل تسوية الحسابات أو تحليل وجمع المعلومات لأغراض إعداد التقارير التنظيمية، إضافة لذلك، يطلب العميل مشورة فنية حول مسائل محاسبية مثل تحويل البيانات المالية الحالية من إطار إعداد تقارير مالية إلى إطار مختلف (مثلاً، لتمتثل للسياسات المحاسبية أو الانتقال إلى إطار إعداد تقارير مالية مختلف مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، وهذه الخدمات

عموماً لا تهدد الإستقلالية بشرط أن لا تتحمل الشركة مسؤولية إدارية مع مراعاة ما يلي:

10/ 2/ 1 عملاء تدقيق البيانات المالية من غير منشآت المصلحة العامة Audit clients that are not public interest entities

يمكن للشركة تقديم خدمات تتعلق بإعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية لعميل التدقيق من غير منشآت المصلحة العامة حيث تكون الخدمات ذات طبيعة روتينية أو آلية شرط أن يتم تقليص تهديد المراجعة الذاتية إلى حد مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الخدمات ما يلي:

*** تقديم خدمات الرواتب بناءً على البيانات التي يقدمها العميل.**

*** تسجيل المعاملات التي حدد لها عميل التدقيق تصنيف حساب مناسب أو وافق عليه.**

*** ترحيل المعاملات المشفرة إلى دفتر الأستاذ العام للعميل.**

*** ترحيل القيود الموافق عليها للعميل إلى ميزان المراجعة.**

*** إعداد البيانات المالية استناداً إلى معلومات في ميزان المراجعة.**

وفي جميع الحالات، يجب يتم تقييم خطورة أي تهديد ناشئ، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الإجراءات ما يلي:

*** عمل الترتيبات التي تضمن تنفيذ تلك الخدمات من قبل فرد ليس عضواً في فريق التأكيد.**

*** في حال تقديم هذه الخدمات من قبل عضو في فريق التدقيق، إستخدام أحد الشركاء أو كبار الموظفين ممن يتمتعون بخبرة كافية وليسوا أعضاء في فريق التدقيق لمراجعة العمل المنجز.**

10/ 2/ 2 عملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

Audit clients that are not public interest entities

بإستثناء الحالات الطارئة، تقدم الشركة لعميل التدقيق من منشآت المصلحة العامة خدمات محاسبة ومسك دفاتر محاسبية، بما في ذلك خدمات جداول الرواتب أو إعداد البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها أو المعلومات المالية التي تشكل أساساً للبيانات المالية، وعلى الرغم مما تقدم يمكن أن تقدم الشركة خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر، بما في ذلك خدمات جداول الرواتب وإعداد البيانات المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الطبيعة الروتينية أو الآلية إلى الأقسام أو المنشآت ذات العلاقة بعميل التدقيق الذي هو عبارة عن منشاة مصلحة عامة إذا كان الموظفون الذين يقدون الخدمات ليسوا أعضاء في فريق التدقيق وكانت:

أ- الأقسام أو المنشآت ذات العلاقة التي تقدم لها الخدمة غير هامة بشكل جماعي بالنسبة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها.

ب- الخدمات مرتبطة بمسائل غير هامة بشكل جماعي بالنسبة للبيانات المالية للقسم.

10/ 2/ 3 الحالات الطارئة Emergency Situations

يمكن تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر، التي تعتبر خلافاً لذلك غير مسموحة بموجب هذا القسم، إلى عملاء التدقيق في الحالات الطارئة أو غيرها من الحالات غير العادية، عندما لا يكون من الممكن لعميل التدقيق أن يجري ترتيبات أخرى، وتكون هذه هي الحالة عندما:

أ- يكون فقط لدى الشركة المصادر والمعرفة الضرورية بأنظمة العميل وإجراءاته لمساعدة العميل في إعداد سجلاته المحاسبية وبياناته المالية في الوقت المناسب.

ب- تؤدي القيود على قدرة الشركة على تقديم الخدمات إلى صعوبات كبيرة للعميل (مثلاً، يمكن أن تؤدي إلى الإخفاق في تلبية متطلبات إعداد التقارير التنظيمية).

وفي هذه الحالات، يتم تلبية الشروط التالية:

أ- أن لا يكون أولئك الذين يقدمون الخدمات أعضاء في فريق التدقيق.
ب- تقديم الخدمات لفترة قصيرة فقط وأن يكون من غير المتوقع أن تتكرر.
ج- مناقشة الحالة مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي.

3/10 خدمات التقييم Valuation Services

يشمل التقييم وضع إفتراضات تتعلق بالتطورات المستقبلية وتطبيق منهجيات وأساليب ملائمة والجمع فيما بينها في سبيل حساب قيمة معينة أو نطاق من القيم لأحد الأصول أو الإلتزامات أو لمؤسسة عمل ككل، وبالتالي قد ينشأ عن أداء خدمات التقييم لعميل التدقيق تهديد مراجعة ذاتية، ويعتمد وجود وأهمية التهديد على عوامل- مثل:

* **ما إذا كان للتقييم تأثير جوهري على البيانات المالية.**
* **مدى مشاركة العميل في تحديد منهجية التقييم والمسائل الهامة الأخرى في الحكم والموافقة عليها.**
* **مدى توفر المنهجيات الموضوعة والإرشادات المهنية.**
* **مدى تدخل الرأي الشخصي الملازم للبند، عند إجراء التقييمات المتعلقة بمنهجيات قياسية أو موضوعة.**
* **موثوقية البيانات الأساسية ونطاقها.**
* **درجة الإعتماد على أحداث مستقبلية ذات طبيعة قد تؤدي إلى ظهور تقلب كبير ملازم للمبالغ ذات الصلة.**
* **نطاق الإفصاحات في البيانات المالية ووضوحها.**

ولذلك يتم تقييم أهمية التهديدات الناشئة وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن مشاركاً في خدمة التقييم لمراجعة عمل التقييم أو التدقيق المنجز.**

*** إعداد الترتيبات التي تضمن أن لا يشارك الموظفون الذين يقدمون تلك الخدمات في عملية التدقيق.**

بالإضافة لبى ما تقدم لا تشمل تقييمات معينة درجة كبيرة من الموضوعية، وهذه على الأرجح هي الحال عندما تكون الإفتراضات المتضمنة إما محددة بموجب القانون أو النظام أو مقبولة بشكل واسع وعندما تكون المنهجيات والأساليب المستخدمة مبنية على معايير مقبولة عموماً أو محددة بموجب القانون أو النظام، وفي هذه الظروف، فمن الأرجح أن تختلف نتائج التقييمات التي يقوم بها طرفان أو أكثر بشكل جوهري.

لذلك حين يطلب من الشركة عمل تقييم لأحد عملاء التدقيق لإلتزامات إعداد التقارير الضريبية أو لأغراض التخطيط الضريبي، ولم يكن لنتائج التقييم أثر مباشر على البيانات المالية، لذلك فإن تهديد المراجعة الذاتية سيكون كبيراً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى حد مقبول. وعليه، لا تقوم الشركة بتقديم تلك الخدمات إلى عميل التدقيق مع مراعاة ما يلي:

10/ 3/ 1 عملاء التدقيق الذين هم من غير منشآت المصلحة العامة

في حالة عميل التدقيق من غير منشآت المصلحة العامة، إذا كان للتقييم تأثير جوهري على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها وكان التقييم يشمل درجة جوهرية من عدم الموضوعية، فلا يوجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص تهديد المراجعة الذاتية إلى مستوى مقبول، وعليه لا تقدم الشركة خدمة التقييم لعميل التدقيق.

10/ 3/ 2 عملاء التدقيق الذين هم من غير منشآت المصلحة العامة

لا تقدم الشركة خدمات التقييم لعميل التدقيق الذي هو عبارة عن منشأة مصلحة عامة إذا كان للتقييم تأثير جوهري، بشكل منفصل أو تراكمي، جوهري على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

4/10 الخدمات الضريبية Taxation Services

تتألف الخدمات الضريبية من مجموعة واسعة من الخدمات، بما في ذلك:

- **إعداد العائد الضريبي.**
- **حساب الضريبة لغايات إعداد القيود المحاسبية.**
- **التخطيط الضريبي وخدمات الإستشارات الضريبية الأخرى.**
- **المساعدة في تسوية النزاعات الضريبية.**

ومع أن الخدمات الضريبية التي تقدمها الشركة إلى عميل التدقيق تعالج بشكل منفصل تحت كل واحد هذه العناوين الواسعة، فإنها على ارض الواقع تعتبر نشاطات متداخلة، لذلك قد يؤدي تقديم خدمات ضريبية معينة إلى نشوء تهديدات المراجعة الذاتية والتأييد، وتعتمد أهمية ووجود التهديدات على عوامل- مثل:

* **النظام التي تقييم السلطات الضريبية وفقاً له الضريبة المعنية وتديرها ودور الشركة في تلك العملية.**
* **مدى تعقيد النظام الضريبي المعني ودرجة التقدير الضرورية في تطبيقه.**
* **الخصائص المعينة للعملية.**
* **مستوى الخبرة الضريبية لموظفي العميل.**

10/ 4/ 1 إعداد العائد الضريبي Tax Return Preparation

تشمل خدمات إعداد العائد الضريبي مساعدة العملاء في إلتزامات إعداد التقارير الضريبية من خلال صياغة المعلومات وإتمامها، بما في ذلك مبلغ الضريبة المستحق (عادة على نماذج موحدة) المطلوب تقديمه إلى الهيئات الضريبية المعنية، وتشمل هذه الخدمات أيضا تقديم المشورة حول معالجة العائد الضريبي للمعاملات السابقة والرد نيابة عن عميل التدقيق على طلبات الهيئات الضريبية للمعلومات الإضافية والتحليل (بما في ذلك تقديم التوضيحات للمنهج المتبع والمعلومات الفنية التي تسانده).

كما تستند خدمات إعداد العائد الضريبي عائدة إلى المعلومات التاريخية وتشمل بشكل رئيسي تحليل وعرض المعلومات التاريخية بموجب قوانين الضريبة القائمة، بما فيها السوابق والممارسة المطبقة، علاوةً على ذلك، تخضع العوائد الضريبية إلى أي عملية مراجعة أو موافقة تعتبر هيئة الضريبة ملائمة. وعليه، لا يخلق تقديم هذه الخدمات عادة تهديداً على الإستقلالية إذا تحملت الإدارة مسؤولية العوائد بما فيها أية تقديرات هامة تم القيام بها.

10/ 4/ 2 الحسابات الضريبية لغايات إعداد القيود المحاسبية Tax Calculations for the Purpose of Preparing Accounting Entries

10/ 4/ 2/ 1 عملاء التدقيق الذين ليسوا منشآت مصلحة عامة

يخلق إعداد الإلتزامات (أو الأصول) الضريبية الحالية أو المؤجلة لعميل التدقيق لغايات إعداد القيود المحاسبية التي سيتم تدقيقها لاحقاً من قبل الشركة تهديد مراجعة ذاتية، وتعتمد أهمية التهديد على:

أ- مدى تعقيد القانون والنظام الضريبيين المعنيين ودرجة التقدير اللازمة لتطبيقهما.

ب- مستوى الخبرة الضريبية لموظفى العميل.

ج- مدى أهمية المبالغ للبيانات المالية.

ولذلك يتم تطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للتخلص من التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية ما يلي:

* **إستخدام مهنيين غير أعضاء في فريق التأكيد لتأدية الخدمات.**
* **في تأدية الخدمة من قبل عضو في فريق التدقيق؛ إستخدام شريك أو موظف رئيسي ذو خبرة مناسبة ليس عضواً في فريق التدقيق لمراجعة الحسابات الضريبية.**
* **الحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي.**

10/ 4/ 2/ 2 عملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

بإستثناء الحالات الطارئة، في حال كان عميل التدقيق منشأة مصلحة عامة، تقوم الشركة بإعداد الحسابات الضريبية للإلتزامات (أو الأصول) الضريبية الحالية أو المؤجلة لغايات إعداد القيود المحاسبية الهامة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

كما يمكن تقديم خدمة إعداد الإلتزامات (أو الأصول) الضريبية الحالية أو المؤجلة لعميل التدقيق لغايات إعداد القيود المحاسبية، والتي لا تكون مسموحة خلافاً لذلك في القسم (290)، إلى عملاء التدقيق في الحالات الطارئة أو الحالات غير العادية الأخرى عندما يكون من غير المجدي لعميل التدقيق عمل ترتيبات أخرى، وقد تكون هذه هي الحالة عندما:

أ- يكون للشركة فقط الموارد والمعرفة الضرورية بأعمال العميل لمساعدته في إعداد حساباته في للإلتزامات (أو الأصول) الضريبية الحالية أو المؤجلة الوقت المناسب.

ب- ينتج عن القيد الهام على قدرة الشركة على توفير الخدمات صعوبات جوهرية للعميل (مثلاً، قد يؤدي إلى الإخفاق في تلبية متطلبات إعداد التقارير التنظيمية).

في هذه الحالات، لا بد من تحقيق الشروط التالية:

أ- أن لا يكون أولئك الذين يقدمون الخدمة أعضاء في فريق التدقيق.

ب- توفير الخدمات فقط لفترة قصيرة وان يكون من غير المتوقع تكرارها.

ج- مناقشة الموضوع مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي.

10/ 4/ 3 خدمات التخطيط الضريبي وخدمات الإستشارات الضريبية الأخرى

Tax Planning and Other Tax Advisory Services

تضم خدمات التخطيط الضريبي وخدمات الإستشارات الضريبية الأخرى مجموعة كبيرة من الخدمات مثل تقديم المشورة للعميل حول كيفية تنظيم علاقاته

بطريقة فاعلة ضريبيا أو تقديم المشورة حول تطبيق قانون أو نظام الضريبة الجديد، لذلك يمكن أن ينشأ تهديد المراجعة الذاتية عندما تؤثر المشورة على المسائل التي ستظهر في البيانات المالية، وتعتمد أهمية ووجود أي تهديد على عوامل- مثل:

* **درجة الموضوعية المشمولة في تحديد المعالجة الملائمة للمشورة الضريبية للبيانات المالية.**
* **مقدار التأثير الجوهري لناتج المشورة الضريبية على البيانات المالية.**
* **ما إذا كانت فاعلية المشورة الضريبية تعتمد على المعالجة المحاسبية أو العرض في البيانات المالية وكان هناك شك بالنسبة لمدى ملائمة المعالجة المحاسبية أو العرض بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعني.**
* **مستوى الخبرة الضريبية لموظفي العميل.**
* **مقدار دعم قانون أو نظام الضريبة أو قرار قضائي سابق أو الممارسات المطبقة للمشورة.**
* **ما إذا كانت المعالجة الضريبية مدعومة بقاعدة خاصة أو خلافاً لذلك تم توضيحها من قبل السلطة الضريبية قبل إعداد البيانات المالية.**

على سبيل المثال- لا يخلق تقديم خدمات التخطيط الضريبي وخدمات الإستشارات الضريبية الأخرى المدعومة بوضوح من قبل السلطة الضريبية أو القرار القضائي السابق أو الممارسة المطبقة أو التي لها أساس في قانون الضريبة الذي من المرجح أن سيكون هو السائد عموماً تهديدا على الإستقلالية.

لذلك يتم تقييم أهمية أي تهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية ما يلي:

* **إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لتأدية الخدمة.**
* **إشراك خبير ضريبة، لم يشارك في توفير خدمات الضريبة، لتقديم المشورة إلى فريق التدقيق حول الخدمة، ومراجعة البيانات المالية.**

*** الحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي.**
*** الحصول على توضيح مسبق أو مسورة من الهيئات الضريبية.**

أما عندما تعتمد فاعلية المشورة الضريبة على معالجة محاسبية معنية أو عرض في البيانات المالية وكان:

أ- لدى فريق التدقيق شك منطقي بالنسبة لمدة ملائمة المعالجة المحاسبة ذات العلاقة أو العرض بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعنى.
ب- لناتج أو مخرجات المشورة الضريبية تأثير جوهري على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

لذلك فإن تهديد المراجعة الذاتية سيكون كبيراً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى حد مقبول، وعليه، لا تقوم الشركة بتقديم تلك الخدمات إلى عميل التدقيق.

وما هو جدير بالإشارة فإنه أثناء تقديم الخدمات الضريبية إلى عميل التدقيق، يمكن أن يطلب من الشركة القيام بتقييم للمساعدة العميل في إلتزاماته إعداد تقاريره الضريبية أو لغايات التخطيط الضريبي، وكذلك عندما يكون لنتائج التقييم أثر مباشر على البيانات المالية، فإن الأحكام الواردة المتعلقة بخدمات التقييم تصبح مطبقة.

ولذلك عند تأدية التقييم لغايات الضريبة فقط ولا يكون للتقييم أثر مباشر على البيانات المالية (أي، تتأثر البيانات المالية فقط من خلال القيود المحاسبية المتعلقة بالضريبة)، فإن هذا لا يخلق عموماً تهديدات على الإستقلالية إذا كان هذا التأثير على البيانات المالية غير جوهري أو إذا كان التقييم خاضعاً لمراجعة خارجية من قبل الهيئة الضريبية أو سلطة تنظيمية مشابهة، وإذا لم يكن التقييم خاضعاً لأي مراجعة خارجية وكان التأثير جوهريا على البيانات المالية، فإن وجود وأهمية أي تهديد ناشئ ستعتمد على عوامل- مثل:

*** مقدار دعم قانون أو نظام الضريبة أو القرار القضائي السابق أو الممارسات المطبقة لمنهجية التقييم ودرجة الموضوعية المتأصلة في التقييم.**

*** موثوقية ومقدار البيانات الأساسية.**

وبالتالي يتم تقييم أهمية أي تهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية ما يلي:

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لتأدية الخدمة.**

*** إشراك خبير ضريبة، لم يشارك في توفير خدمات الضريبة، لتقديم المشورة إلى فريق التدقيق حول الخدمة ومراجعة البيانات المالية.**

*** الحصول على توضيح مسبق أو مسورة من الهيئات الضريبية.**

10/ 4/ 4 المساعدة في حل النزاعات الضريبية Assistance in the Resolution of Tax Disputes

يمكن أن ينشأ تهديد التأييد أو المراجعة الذاتية عندما تمثل الشركة عميل التدقيق في حل النزاعات الضريبية، وخاصة عندما تبلغ السلطات الضريبية العميل بأنها رفضت حججه حول موضوع معين، ويقوم العميل أو سلطة الضريبة بالإشارة إلى الموضوع من اجل التقرير بشأنها وفقاً للإجراءات الرسمية، مثلاً أمام المحكمة، وبالتالي تعتمد أهمية ووجود التهديد على عوامل- مثل:

*** ما إذا كانت الشركة قد قدمت المشورة موضوع النزاع الضريبي.**

*** مقدار التأثير الجوهري لناتج النزاع على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.**

*** مقدار دعم قانون أو نظام الضريبة أو القرار القضائي السابق أو الممارسات المطبقة للموضوع.**

*** ما إذا كانت الإجراءات تعقد علناً.**

*** الدور الذي تلعبه الإدارة في حل النزاع.**

ولذلك يتم تقييم أهمية أي تهديد ناشئ وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية ما يلي:

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لتأدية الخدمة.**

*** إشراك خبير ضريبة، لم يشارك في توفير خدمات الضريبة، لتقديم المشورة إلى فريق التدقيق حول الخدمة ومراجعة البيانات المالية.**

*** الحصول على المشورة حول الخدمات من خبير ضريبة خارجي.**

وبشكل عام عندما تشمل الخدمات الضريبية العمل كمحامي لعميل التدقيق أمام محكمة عامة لحل النزاع حول المسألة الضريبية وكانت المبالغ المتضمنة مهمة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، فإن تهديد التأييد الناشيء سيكون كبيراً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى حد مقبول، وعليه، لا تقوم الشركة بتقديم تلك الخدمات إلى عميل التدقيق.

مع مراعاة أنه يتم تحديد ما يشكل "محكمة عامة" وفقاً لكيفية سماع المرافعات الضريبية في نطاق إختصاص معين، ولا تمنع الشركة من لعب دور إستشاري مستمر (مثلاً بالرد على طلبات معلومات معينة أو تقديم أقوال أو شهادات فعلية حول المنجز أو مساعدة العميل في تحليل قضاياه الضريبية) لعميل التدقيق فيما يتعلق بالمسألة المطروحة أمام المحكمة العامة.

5/10 خدمات التدقيق الداخلي Internal Audit Services

يختلف نطاق وأهداف نشاطات التدقيق الداخلي بشكل كبير ويعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة وأولئك المكلفون بالتحكم المؤسسي، ويمكن أن تشمل نشاطات التدقيق الداخلي:

- مراقبة الرقابة الداخلية.

- مراجعة أنظمة الرقابة ومراقبة عملياتها والتوصية بالتحسينات عليها.

- **فحص المعلومات المالية والتشغيلية.**
- **مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية والاستعلامات الخاصة حول البنود المختلفة بما فيها الفحص التفصيلي للمعاملات والأرصدة والإجراءات.**
- **مراجعة إقتصاد وفاعلية وكفاءة النشاطات التشغيلية بما فيها النشاطات غير المالية للمنشأة.**
- **مراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وبسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.**

كما تشمل خدمات التدقيق الداخلي مساعدة عميل التدقيق في تأدية نشاطات تدقيقه الداخلي، وبالتالي يخلق تقديم خدمات التدقيق الداخلي إلى عميل التدقيق تهديد مراجعة ذاتية على الإستقلالية إذا استخدمت الشركة عمل التدقيق الداخلي في سياق تدقيق خارجي لاحق.

لذلك تزيد تأدية جزء كبير من نشاطات التدقيق الداخلي الخاصة بالعميل من إحتمالية تحمل موظفي الشركة الذين يقومون بتقديم خدمات التدقيق الداخلي لمسؤولية إدارية، وفي حال تحمل موظفي الشركة لمسؤولية إدارية عند تقيم خدمات التدقيق الداخلي إلى عميل التدقيق، فإن التهديد الناشئ سيكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى مستوى مقبول، وعليه، ينبغي أن لا يتحمل موظفو الشركة مسؤولية إدارية عند تقديم خدمات التدقيق الداخلي إلى عميل التدقيق، وتشمل الأمثلة على خدمات التدقيق الداخلي التي تشمل تحمل مسؤوليات إدارية:

- **إعداد سياسات التدقيق الداخلي أو التوجيه الإستراتيجي لنشاطات التدقيق الداخلي.**
- **توجيه وتحمل مسؤولية تصرفات موظفي التدقيق الداخلي في المنشأة.**
- **تقرير التوصيات الناجمة عن نشاطات التدقيق الداخلي التي سيتم تطبيقها.**

* رفع تقارير بنتائج نشاطات التدقيق الداخلي إلى أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي نيابة عن الإدارة.
* تأدية الإجراءات التي تشكل جزء من الرقابة الداخلية مثل مراجعة التغييرات على ميزات وصول الموظفين إلى البيانات والموافقة عليها.
* تحمل مسؤولية تصميم وتطبيق والرقابة الداخلية والمحافظة عليها.
* تقديم خدمات تدقيق داخلي بالإستعانة بمصادر خارجية تتألف من كامل أو جزء من القسم الهام من وظيفة التدقيق الداخلي.

ونظراً لأن تكون الشركة تكون مسئولة عن تحديد نطاق عمل التدقيق الداخلي وقد تتحمل مسؤولية واحد أو أكثر من الأمور التالية، لذا يجب على لتجنب تحمل مسؤولية إدارية، أن تقدم خدمات التدقيق الداخلي إلى عميل التدقيق إذا كانت مقتنعة بأن:

أ- العميل يعين مصدراً كافياً ومناسباً، ويفضل من الإدارة العليا، ليكون مسؤولاً عن نشاطات التدقيق الداخلي في كافة الأوقات ويقر بالمسؤولية عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها.

ب- إدارة العميل أو أولئك المكلفين بالتحكم يراجعون ويقيمون ويوافقون على نطاق ومخاطر ومدى تكرار خدمات التدقيق الداخلي.

ج- إدارة العميل تقيم كفاية خدمات التدقيق الداخلي والنتائج الناجمة عن أدائها.

د- إدارة العميل تقيم وتحدد التوصيات الناجمة عن خدمات التدقيق الداخلي الذي سيتم تطبيقها وتدير عملية التطبيق.

هـ- إدارة العميل تبلغ أولئك المكلفين بالتحكم بالنتائج الهامة والتوصيات الناجمة عن خدمات التدقيق الداخلي.

ولذلك عندما تستخدم الشركة عمل قسم التدقيق الداخلي، تقتضي المعايير الدولي للتدقيق تنفيذ إجراءات لتقييم كفاية العمل، وكذلك عندما تقبل الشركة

عملية لتقديم خدمات التدقيق الداخلي إلى عميل التدقيق، وكان سيتم إستخدام نتائج تلك الخدمات في عمل التدقيق الخارجي، ينشأ تهديد المراجعة الذاتية بسبب إحتمالية إستخدام فريق التدقيق لنتائج خدمات التدقيق الداخلي دون تقييم ملائم لتلك النتائج أو ممارسة نفس مستوى الحذر المهني الذي يمارس عند تأدية عمل التدقيق الداخلي من قبل أفراد ليسوا أعضاء في الشركة، وتعتمد أهمية التهديد على عوامل- مثل:

*** أهمية مبالغ البيانات المالية ذات العلاقة.**

*** مخاطر أخطاء الإثباتات ذات العلاقة بمبالغ تلك البيانات المالية.**

*** درجة الإعتماد على خدمة التدقيق الداخلي.**

ولذلك يتم تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، ومن الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق للقيام بخدمة التدقيق الداخلي.

وما هو جدير بالإشارة في حال كان عميل التدقيق عبارة عن منشأة مصلحة عامة، فلا تقدم الشركة خدمات التدقيق الداخلي التي تتعلق بما يلي:

أ- الجزء الهام من أنظمة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

ب- أنظمة المحاسبة المالية التي تولد المعلومات التي تعتبر، منفصلة أو مجتمعة، هامة لسجلات العميل المحاسبية أو بياناته المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ج- المبالغ أو الإفصاحات التي تعتبر، منفصلة أو مجتمعة، هامة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

6/10 خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات IT Systems Services

تشمل الخدمات المرتبطة بأنظمة تكنولوجيا المعلومات تصميم وتطبيق أنظمة البرامج والمعدات، ويمكن أن تجمع الأنظمة مصادر البيانات وتشكل جزء من

الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية أو توليد المعلومات التي تؤثر على السجلات المحاسبية أو البيانات المالية أو يمكن أن تكون الأنظمة غير مرتبطة بالسجلات المحاسبية لعميل التدقيق أو الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية أو البيانات المالية، وبالتالي يمكن أن يخلق تقديم خدمات الأنظمة تهديد مراجعة ذاتية إعتماداً على طبيعة الخدمات وأنظمة تكنولوجيا المعلومات، مع مراعاة الأتي:

10/6/1 عملاء التدقيق الذين لا يعتبروا منشآت مصلحة عامة

يخلق توفير خدمات إلى عميل التدقيق الذي لا يعتبر منشأة مصلحة عامة والتي تشمل تصميم وتطبيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي:

أ- تشكل جزءً هاماً من الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

ب- وتولد معلومات تعتبر هامة بالنسبة لسجلات العميل المحاسبية، أو بياناته المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها تهديد مراجعة ذاتية.

ويعتبر تهديد المراجعة الذاتية هاماً جداً للسماح بهذه الخدمات ما لم يتم وضع الإجراءات الوقائية الملائمة التي تضمن ما يلي:

أ- إقرار العميل بمسؤوليته عن إنشاء نظام رقابة داخلية والإشراف عليه.

ب- تعيين العميل أحد الموظفين ذوي الكفاءة، ويفضل أن يكون من ضمن الإدارة العليا، ليكون مسؤولاً عن إتخاذ كافة القرارات الإدارية المتعلقة بتصميم نظام الأجهزة أو البرامج ووضعها قيد التنفيذ.

ج- إتخاذ العميل كافة القرارات الإدارية المتعلقة بعمليات التصميم والتنفيذ.

د- تقييم العميل لملائمة تصميم وتنفيذ النظام والنتائج المترتبة على ذلك.

هـ- تحمل العميل مسؤولية تشغيل النظام (الأجهزة أو البرامج) والبيانات المستخدمة في النظام أو الناتجة عنه.

واستنادا إلى درجة الإعتماد على أنظمة تكنولوجيا معلومات معينة كجزء من التدقيق، يتم تحديد إمكانية تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد فقط مع موظفين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق ولديهم تسلسلات إبلاغ مختلفة ضمن الشركة، كما

يجب تقييم خطورة أي تهديد متبقي وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، ومن الأمثلة على هذه الإجراءات إشراك محاسب مهني لمراجعة التدقيق أو العمل غير المتعلق بالتأكيد.

10/ 6/ 2 عملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

في حال كان عميل التدقيق عبارة عن منشأة مصلحة عامة، يجب على الشركة عدم تقديم الخدمات التي تشمل تصميم أو تطبيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي:

أ- تشكل جزء هاماً من الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

ب- وتولد معلومات تعتبر هامة بالنسبة لسجلات العميل المحاسبية، أو بياناته المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

مع الأخذ بعين الإعتبار أن خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات التالية لا تخلق تهديداً على الإستقلالية طالما أن موظفي الشركة لا يتحملون مسؤولية إدارية، وهي:

أ- تصميم أو تطبيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات غير المرتبطة بالرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

ب- تصميم أو تطبيق أنظمة تكنولوجيا المعلومات التي لا تولد معلومات تشكل جزءً هاماً من السجلات المحاسبية أو البيانات المالية.

ج- تطبيق برمجيات المحاسبة أو إعداد تقارير المعلومات المالية الجاهزة التي لم تقم الشركة بتطويرها في حال لم تكن عملية المواءمة المطلوبة لتحقيق احتياجات العميل مهمة.

هـ- تقييم ورفع توصيات فيما يتعلق بالنظام المصمم، أو المطبق أو المعمول به من قبل مزود خدمة آخر أو من قبل العميل.

7/10 خدمات دعم المقاضاة Litigation Support Services

قد تشمل خدمات دعم المقاضاة أنشطة – مثل- العمل كشاهد خبير أو حساب بدل الأضرار المقدر أو غيرها من المبالغ التي قد تصبح مستحقة القبض أو

الدفع نتيجة المقاضاة أو غيرها من النزاعات القانونية، والمساعدة في إدارة الوثائق واسترجاعها، وبالتالي يمكن أن تخلق هذه الخدمات تهديدات المراجعة الذاتية أو التأييد.

ولذلك إذا قدمت الشركة خدمات دعم المقاضاة المقدمة إلى أحد عملاء التدقيق وتضمنت الخدمة تقديراً للأضرار أو المبالغ الأخرى التالي تؤثر على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، فلا بد من إتباع أحكام تقديم خدمات التقييم السابق ذكرها، وفي حالة خدمات دعم المقاضاة الأخرى، فيتم تقييم أهمية أي تهديد ناشئ وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول.

8/10 الخدمات القانونية Legal Services

لغايات القسم (290) ، تعرف الخدمات القانونية بأنها:

"أي خدمات يتوجب على مقدمها أن يكون معترفاً به كممارس للقانون أمام محاكم السلطة القضائية التي تقدم فيها تلك الخدمات أو أن يكون حاصلاً على التدريب القانوني اللازم لممارسة القانون".

وتشمل الخدمات القانونية- إعتماداً على السلطة القضائية- مجموعة واسعة ومتنوعة من الميادين بما في ذلك الخدمات التجارية وخدمات الشركات المقدمة للعملاء- مثل- دعم العقود والمقاضاة وحالات الإندماج، واستشارات، ودعم واستشارات الإمتلاك، ومساعدة الدوائر القانونية الداخلية للعميل، وبالتالي قد ينشأ عن تقديم خدمات قانونية لمنشأة تعد عميل تدقيق تهديدات مراجعة ذاتية وتأييد.

كما قد ينشأ عن الخدمات القانونية التي تدعم عميل التدقيق في تنفيذ معاملة ما – مثل- دعم العقود وتقديم الإستشارة القانونية والعناية القانونية اللازمة وإعادة الهيكلة، تهديدات مراجعة ذاتية، ويعتمد وجود وأهمية أي تهديد على عوامل – مثل ما يلي:

*** طبيعة الخدمة.**

*** لما إذا كانت الخدمة مقدمة من قبل أعضاء في فريق التأكيد.**

*** أهمية أي مسألة تتعلق ببيانات العميل المالية.**

ولذلك يجب تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية:

*** إشراك مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التأكيد لتأدية الخدمة.**

*** إشراك مهني لم يشارك في تقديم الخدمات القانونية لتقديم النصح لفريق التدقيق حول الخدمة ومراجعة معاملة البيانات المالية.**

فضلاً عن ما تقدم فقد ينشأ عن القيام بدور تأييدي لعميل التدقيق في تسوية نزاع أو دعوى قضائية عندما تكون المبالغ هامة بالنسبة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها تهديدات تأييد ومراجعة ذاتية كبيرة جداً بحيث لا توجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب على الشركة أن لا تتولى تقديم هذا النوع من الخدمات لعميل التدقيق.

أما عندما يطلب من الشركة أن تقوم بدور تأييدي لعميل التدقيق في تسوية خلاف أو دعوى قضائية عندما تكون المبالغ غير هامة بالنسبة للبيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، يجب على الشركة تقييم خطورة أي تهديدات تأييد أو مراجعة ذاتية ناشئة، وتطبيق الإجراءات الوقائية عند اللزوم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لأداء الخدمة.**

*** إشراك مهني لم يشارك في تقديم الخدمات القانونية لتقديم النصح لفريق التدقيق حول الخدمة، ومراجعة معاملة البيانات المالية.**

بالإضافة الى ما تقدم قد ينشأ عن تعيين أحد شركاء أو موظفي الشركة كمستشار عام للشؤون القانونية لعميل التدقيق تهديدات مراجعة ذاتية وتأييد كبيرة جداً بحيث لا يوجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى حد معقول، حيث يعد

منصب المستشار العام في العادة منصباً إدارياً رفيع المستوى يوكل إليه كم هائل من المسؤوليات المتعلقة بالشؤون القانونية للشركة، وعليه، لا يجب أن يوافق أي عضو في الشركة على شغل هذا المنصب لدى عميل تدقيق بيانات مالية.

9/10 خدمات التوظيف Recruiting Services

قد ينشأ عن تقديم خدمات توظيف لعميل التدقيق، تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة، وتعتمد أهمية ووجود التهديد على عوامل - مثل ما يلي:

*** طبيعة المساعدة المطلوبة.**

*** دور الشخص الذي سيتم توظيفه.**

لذلك يجب تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول وفي كافة الأحوال، يجب على الشركة عدم تحمل مسؤوليات إدارية بما فيها العمل كمفاوض نيابة عن العميل، وينبغي أن يُترك قرار من سيتم تعيينه للعميل.

وعموماً يمكن للشركة تقديم خدمات – مثل- مراجعة المؤهلات المهنية لعدد من مقدمي الطلبات وتقديم المشورة حول مدى ملاءمتهم للمنصب، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تقابل الشركة المرشحين وتقدم المشورة حول كفاءتهم لشغل مناصب محاسبة مالية أو إدارية أو رقابية.

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه بالنسبة لعملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة، فيجب ألا تقدم الشركة خدمات توظيف تتعلق بمدير أو مسؤول في المنشأة أو الإدارة العليا في منصب يتيح له ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية الخاصة بالعميل والتي تعبر الشركة عن رأيها فيها- مثل:

*** البحث عن مرشحين، أو السعي وراءهم لشغل المنصب.**

*** القيام بالتحقق من المراجع للمرشحين المحتملين لهذه المناصب.**

10/10 خدمات تمويل الشركات Corporate Finance Services

قد ينشأ تهديدات تأييد ومراجعة ذاتية، عند تقديم خدمات تمويل شركات- مثل:

* **المساعدة في تطوير إستراتيجيات الشركة.**
* **تحديد الأهداف المحتملة لعميل التدقيق ليشتريها.**
* **المشورة بشأن معاملات التصرف.**
* **المساعدة في معاملات جمع التمويل.**
* **تقديم استشارات الهيكلة.**

ولذلك يجب تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

* **إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لأداء الخدمة.**
* **إشراك مهني لم يشارك في تقديم الخدمات القانونية لتقديم النصح لفريق التدقيق حول الخدمة ومراجعة معاملة البيانات المالية.**

كما يمكن أن ينشأ عن تقديم خدمات تمويل الشركات - مثل- المشورة حول هيكلة معاملات تمويل الشركة أو ترتيبات التمويل التي تؤثر مباشرة على المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها تهديد مراجعة ذاتية، وتعتمد أهمية ووجود التهديد على عوامل- مثل:

* **درجة الموضوعية المشمولة في تحديد المعالجة الملائمة لنتائج مشورة تمويل الشركات في البيانات المالية.**
* **مقدار التأثير المباشر لناتج مشورة تمويل الشركات على المبالغ المسجلة في البيانات المالية ومقدار أهمية تلك المبالغ للبيانات المالية.**
* **ما إذا كانت فاعلية مشورة تمويل الشركات تعتمد على المعالجة المحاسبية أو**

العرض في البيانات المالية وكان هناك شك بالنسبة لمدى ملائمة المعالجة المحاسبية أو العرض بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعني.

ولذلك يجب تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لأداء الخدمة.**

*** إشراك مهني لم يشارك في تقديم خدمات تمويل الشركات إلى العميل لتقديم النصح لفريق التدقيق حول الخدمة، ومراجعة أي معاملة محاسبية ومعاملة البيانات المالية.**

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه عندما تعتمد فاعلية مشورة تمويل الشركات على المعاملة المحاسبية أو العرض في البيانات المالية وكان:

أ- لدى فريق التدقيق شك معقول بالنسبة لمدى ملائمة المعاملة المحاسبية، أو العرض بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعني.

ب- لناتج مشورة تمويل الشركات تأثير جوهري على البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

فقد تنشأ تهديدات مراجعة ذاتية كبيرة جداً بحيث لا توجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول، وفي هذه الحالة لا يتم تقديم مشورة تمويل الشركات.

بالإضافة الى ما تقدم فقد ينشأ عن الترويج لأسهم عميل التدقيق أو تداولها أو اكتتابها تهديدات تأييد أو مراجعة ذاتية كبيرة جداً بحيث لا توجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول، وعليه، ينبغي على الشركة عدم تقديم هذه الخدمات إلى عميل التدقيق.

11- الأتعاب Fees

1/11 الأتعاب - الحجم النسبي Fees-Relative Size

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه عندما تشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إجمالي رسوم الشركة التي تعبر عن رأي التدقيق، قد ينشأ عن الإعتماد على ذلك العميل، وعن القلق حيال إحتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية، وتعتمد خطورة التهديد على عوامل - مثل:

* **الهيكل التشغيلي للشركة.**
* **ما إذا كانت الشركة قائمة على أساس متين أم جديدة الإنشاء.**
* **أهمية العميل من الناحية النوعية و/أو الكمية بالنسبة للشركة.**

وعليه يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

* **تقليص الإعتماد على العميل.**
* **المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.**
* **استشارة طرف ثالث- مثل- هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر، حول تقديرات التدقيق الرئيسية.**

كما قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة عندما تشكل الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إيراد عملاء شريك مستقل أو نسبة كبيرة من إيراد مكتب مستقل للشركة، وتعتمد خطورة التهديد على عوامل - مثل:

* **أهمية العميل من الناحية النوعية و/أو الكمية بالنسبة للشريك أو المكتب.**
* **مقدار إعتماد تعويضات الشريك أو الشركاء في المكتب على الرسوم التي يتم تحصيلها من العميل.**

وعليه يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** تقليص الإعتماد على عميل التدقيق.**

*** إشراك مهني لمراجعة العمل المنجز، أو تقديم المشورة حسب الضرورة.**

*** عمليات المراجعة الداخلية، أو الخارجية المستقلة المنتظمة للعملية.**

وما هو جدير بالذكر عندما يكون عميل التدقيق عبارة عن منشآت مصلحة عامة وكان، لمدة سنتين متتاليتين، إجمالي الرسوم التي تم تحصيلها من العميل ومنشآته ذات العلاقة تمثل أكثر من 15٪ من إجمالي الرسوم المقبوضة من قبل الشركة التي تعبر عن رأيها في البيانات المالية للعميل، لذا يجب على الشركة الإفصاح لأولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي لدى عميل التدقيق عن حقيقة أن إجمالي هذه الرسوم يمثل أكثر من 15٪ من إجمالي الرسوم المقبوضة من قبل الشركة، ومناقشة أي الإجراءات الوقائية الواردة أدناه ستطبق لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول وتطبيق الإجراءات الوقائية التي يتم اختيارها وهي:

أ- قبل إصدار رأي التدقيق على البيانات المالية للسنة الثانية، يقوم محاسب مهني، ليس عضو في فريق الشركة التي تعبر عن رأيها في البيانات المالية، بمراجعة رقابة جودة تلك العملية أو تقوم هيئة مهنية تنظيمية بمراجعة تلك العملية بصورة تكافئ مراجعة رقابة جودة العملية (مراجعة ما قبل الإصدار).

ب- بعد إصدار الرأي بشأن البيانات المالية للسنة الثانية، وقبل إصدار رأي التدقيق بشأن البيانات المالية للسنة الثالثة، يقوم محاسب مهني، ليس عضو في فريق الشركة التي تعبر عن رأيها في البيانات المالية، أو هيئة مهنية تنظيمية بمراجعة تلك عملية تدقيق السنة الثانية بصورة تكافئ مراجعة رقابة جودة العملية (مراجعة ما بعد الإصدار).

أما عندما يتجاوز إجمالي الرسوم نسبة 15٪ بشكل كبير، تحدد الشركة ما إذا كانت أهمية التهديد تؤدي إلى عدم تقليص مراجعة ما بعد الإصدار للتهديد إلى

مستوى مقبول، وبالتالي، تكون مراجعة ما قبل الإصدار مطلوبة، وفي هذه الحالة، يتم تأدية مراجعة ما قبل الإصدار، بالإضافة الى ما تقدم، عندما تستمر الرسوم بتجاوز نسبة 15٪ سنوياً، يتم الإفصاح والنقاش مع أولئك المكلفين بالتحكم المؤسسي، كما يتم تطبيق أحد الإجراءات الوقائية المذكورة أعلاه.

2/11 الأتعاب - متأخرة الدفع Fees- Overdue

قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التدقيق غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التدقيق للسنة التالية، وبشكل عام، يتوقع أن تطلب الشركة دفع تلك الرسوم قبل إصدار تقرير التدقيق، أما إذا بقيت الرسوم غير مدفوعة بعد إصدار التقرير، يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التدقيق لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة.

كما يجب على الشركة أن تنظر فيما إذا كان يمكن إعتبار الرسوم متأخرة الدفع مرادفة لقرض منح للعميل، وما إذا كان من المناسب إعادة تعيين الشركة نظراً لأهمية الرسوم متأخرة الدفع.

3/11 التكاليف المشروطة Contingent Fees

تعرف التكاليف المشروطة بأنها:

" التكاليف المحسوبة على أساس محدد مسبقاً، فيما يتعلق بحصيلة معاملة أو نتيجة الخدمات المنجزة".

ولأغراض القسم(290)، لا تعد التكاليف مشروطة إذا فرضتها محكمة أو سلطة عامة أخرى، ولذلك قد ينشأ عن فرض إحدى الشركات تكلفة مشروطة بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يتعلق بعملية تدقيق تهديدات مصلحة شخصية كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها

تقليصها إلى حد مقبول، وبالتالي، لا يمكن للشركة المشاركة في أي ترتيب رسوم من هذا النوع.

كما قد ينشأ أيضاً عن التكلفة المشروطة التي تفرضها إحدى الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يخص خدمة غير متعلقة بالتأكيد تقدمها لعميل تدقيق تهديدات مصلحة شخصية، ويكون التهديد الناشئ كبيراً جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصه إلى حد مقبول إذا:

أ- كانت الرسوم مفروضة من قبل الشركة التي تعبر عن رأيها في البيانات المالية، وكانت الرسوم هامة أو من المتوقع أن تكون هامة لتلك الشركة.

ب- كانت الرسوم مفروضة من قبل شركة ضمن المجموعة تشارك في جزء كبير من التدقيق، وكانت الرسوم هامة أو من المتوقع أن تكون هامة لتلك الشركة.

ج- كانت نتيجة الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد، وبالتالي مبلغ الرسوم معتمدة على التقدير المستقبلي أو الحالي المرتبط بتدقيق مبلغ هام في البيانات المالية.

وعليه، يجب عدم قبول تلك الترتيبات، أما بالنسبة لترتيبات التكاليف المشروطة الأخرى المفروضة من قبل الشركة مقابل الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد المقدمة لعميل التدقيق، يعتمد وجود وأهمية التهديدات على عوامل- مثل:

*** نطاق مبالغ التكاليف المحتملة.**

*** ما إذا كانت سلطة ملائمة سوف تحدد نتيجة الموضوع الذي تحدد الرسوم بناءً عليه.**

*** طبيعة الخدمة.**

*** أثر الحدث أو المعاملة على البيانات المالية.**

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل التدقيق وخلافاً لذلك تقديم النصح.**

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التدقيق لأداء الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد.**

12- **سياسات التعويض والتقييم** Compensation and Evaluation Policies

ينشأ تهديد المصلحة الشخصية عند تقييم أحد أعضاء فريق التدقيق أو تعويضه مقابل بيع خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التدقيق، وتعتمد أهمية التهديد على:

أ- نسبة تقييم تعويض أو أداء الفرد المستند إلى بيع تلك الخدمات.
ب- دور الفرد في فريق التدقيق.
ج- ما إذا كانت قرارات الترقية متأثرة ببيع تلك الخدمات.

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وإذا لم يكن بمستوى مقبول، على الشركة إما مراجعة خطة التعويض أو عملية التقييم لذلك الفرد أو تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** عزل هؤلاء الأفراد من فريق التدقيق.**
*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التدقيق.**

مع مراعاة أنه لا يتم تقييم شريك التدقيق الرئيسي أو تعويضه بناءً على نجاحه في بيع خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التدقيق الخاص به، ولا يقصد بهذا حظر ترتيبات المشاركة في الربح بين الشركاء في الشركة.

13- **الهدايا والضيافة Gifts and Hospitality**

قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل تدقيق تهديدات مصلحة شخصية وتآلف، فإذا قبلت الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق هدايا أو ضيافة، فيما عدا الحالات التي تكون فيها قيمة تلك الهدايا أو الضيافة غير هامة، فإن التهديدات الناشئة تكون كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها

تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، وعليه، لا يجب أن تقبل الشركة أو عضو فريق التدقيق مثل تلك الهدايا أو الضيافة.

14- المقاضاة الفعلية أو المهدد بها Actual or Threatened Litigation

يجدر- بادئ ذي بدء- الإشارة الى أنه حين يتم رفع دعوى، أو يبدو أن ذلك على وشك الحدوث، بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق وعميل التدقيق، قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية أو مضايقة، وبالتالي لا بد أن تتصف العلاقة التي تربط بين إدارة العميل وأعضاء فريق التدقيق بالصراحة التامة والإفصاح الكامل فيما يتعلق بكافة جوانب العمليات التجارية لعميل ما.

ولذلك عندما تكون الشركة في وضع الخصم بالنسبة لإدارة العميل بسبب المقاضاة الفعلية أو المهدد بها، مما يؤثر على رغبة الإدارة بتقديم إفصاحات كاملة، ينشأ عن ذلك تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف، وتعتمد خطورة التهديد الناشئ على عوامل- مثل:

*** أهمية المقاضاة.**

*** ما إذا كانت المقاضاة ترتبط بعملية تدقيق سابقة.**

وعليه يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إذا كانت المقاضاة تشمل عضواً في فريق التدقيق، إقصاء الفرد من فريق التدقيق.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز.**

أما إذا كانت تلك الإجراءات لا تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، يكون الإجراء الوحيد المناسب هو الإنسحاب من عملية التأكيد أو رفض قبولها.

التقارير التي تشمل قيوداً على الإستخدام والتوزيع

Reports that Include a Restriction on Use and Distribution

يجدر الإشارة الى أن متطلب الإستقلالية الوارد في القسم (290) يطبق على كافة عمليات التدقيق، لكن، في ظروف معينة تشمل عمليات تدقيق حيث تضم التقارير قيودا على الإستخدام والتوزيع، وبشرط تحقيق الشروط الواردة في الفقرات التالية، يجوز تعديل متطلبات الإستقلالية في القسم (290)، وذلك عند القيام بعملية التدقيق على البيانات المالية للأغراض الخاصة:

أ- التي تهدف إلى توفير إستنتاج بصورة ايجابية أو سلبية بأن البيانات المالية قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما فيها، في حالة إطار العرض العادل، أن البيانات المالية التي تعطي وجهة نظر صحيحة وعادلة أو معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب- وعندما يشمل تقرير التدقيق قيودا على الإستخدام أو التوزيع.

مع الأخذ بعين الإعتبار أنه لا يسمح بالتعديلات في حال كان التدقيق على البيانات المالية مطلوبا بموجب القانون أو النظام، ولكن يسمح بعمل التغييرات على المتطلبات الواردة في القسم (290) في حال كان المستخدمون المعنيون بالتقرير:

أ- مطلعين على أغراض وضوابط التقرير.

ب- موافقين صراحة على تطبيق متطلبات الإستقلالية المعدلة.

وبالتالي يمكن للمستخدمين المعنيين الحصول على المعرفة المتعلقة بأغراض وضوابط التقرير من خلال مشاركتهم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال ممثليهم الذين يتمتعون بالصلاحية للعمل نيابة عنهم في تحديد طبيعة ونطاق العملية، وتعزز هذه المشاركة قدرة الشركة على التواصل مع المستخدمين المعنيين حول مسائل الإستقلالية، بما فيها الظروف ذات العلاقة بالقضاء على التهديدات

أو تقليصها إلى حد مقبول، وبالحصول على موافقتهم بالنسبة لمتطلبات الإستقلالية المعدلة التي يتم تطبيقها.

كما يمكن أن تتواصل الشركة (مثلاً من خلال خطاب التكليف) مع المستخدمين المعنيين فيما يتعلق بمتطلبات الإستقلالية التي يتم تطبيقها بخصوص تقديم عملية التدقيق، وبالتالي عندما يكون المستخدمون المعنيون فئة مستخدمين (مثلاً، مقترضين في ترتيبات قرض جماعي) غير معروفين تحديدا بالإسم في وضع بنود العملية، لذا يجب إطلاع هؤلاء المستخدمين لاحقاً على متطلبات الإستقلالية المتفق عليها من قبل الممثلين (مثلاً، من قبل الممثلين الذين يقومون بتوفير خطاب تكليف الشركة للمستخدمين).

مع مراعاة أنه إذا أصدرت الشركة أيضا تقرير تدقيق لا يشمل قيوداً على الإستخدام أو التوزيع لنفس العميل، فإن الأحكام السابقة لا تغير متطلب تطبيق أحكام القسم (290) إلى عملية التدقيق تلك، لذلك يكون الإلتزام بأحكام القسم (290) في كافة النواحي الأخرى مطلوباً، يسمح بالتعديلات على متطلبات القسم (290) في الظروف المحددة التالية:

1- **منشآت المصلحة العامة:** عند تحقيق الشروط سالفة الذكر فإن من غير الضروري تطبيق المتطلبات الإضافية الواردة في القسم (290) والتي تطبق على عملية التدقيق على منشآت المصلحة العامة.

2- **المنشآت ذات العلاقة:** عند تلبية الشروط الواردة في سالفة الذكر فإن الإشارة إلى عميل التدقيق لا تشمل منشآته ذات العلاقة، لكن، عندما يعلم فريق التدقيق أو يكون لديه سبب للاعتقاد بأن العلاقة أو الظرف الذي يشمل منشاة ذات علاقة تابعة للعميل مهمة لتقييم إستقلالية الشركة عن العميل، يجب أن يضم فريق التدقيق تلك المنشأة ذات العلاقة عند تحديد وتقييم التهديدات على الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية الملائمة.

3- **الشبكات والشركات ضمن الشبكة:** عند تلبية الشروط سالفة الذكر فإن الإشارة إلى الشركات لا تشكل الشركات ضمن الشبكة، لكن، عندما تعلم

الشركة أو يكون لديها سبب للاعتقاد بأن التهديدات ناشئة عن مصالح وعلاقات الشركة ضمن الشبكة، فلا بد من شملها جميعا في تقييم تهديدات الإستقلالية.

4- **المصالح المالية والقروض والضمانات والعلاقات التجارية الوثيقة والعائلية والعلاقات الشخصية:** عند تلبية الشروط سالفة الذكر تطبق الأحكام الواردة في القسم (290) الخاصة بهذه الأمور فقط على الأعضاء في فريق التدقيق وأفراد عائلتهم المباشرين والمقربين، إضافة لذلك، يتم تحديد ما إذا كانت التهديدات على الإستقلالية ناشئة عن المصالح والعلاقات، بين عميل التدقيق وأفراد فريق التدقيق التاليين:

أ- أولئك الذين يقدمون الإستشارات المتعلقة بالسائل الفنية والخاصة بالصناعة والمعاملات والأحداث.

ب-أولئك الذين يقدمون رقابة الجودة على العملية، بما فيهم من يقومون بمراجعة رقابة الجودة على العملية.

مع مراعاة أن يتم تقييم أهمية التهديدات التي يعتقد فريق العملية بأنها ناشئة عن المصالح أو العلاقات بين عميل التدقيق وآخرين ضمن الشركة يمكنهم التأثير مباشرة على ناتج عملية التدقيق، بما فيهم أولئك الذين يوصون بتعويض الإدارة أو يقدمون إشرافاً إدارياً مباشر أو رقابة من نوع آخر على شريك عملية التدقيق فيما يتعلق بأداء عملية التدقيق بما فيهم أولئك الذي يشغلون مستويات إدارية عليا متعاقبة أعلى من شريك العملية وحتى الفرد الذي يعتبر الشريك الرئيسي أو الشريك الإداري للشركة (الرئيس التنفيذي أو ما يعادله).

كما يتم أيضا تقييم أهمية أية تهديدات يعتقد فريق العملية بأنها ناشئة عن المصالح المالية في عميل التدقيق والمحتفظ بها من قبل أفراد، وبالتالي عندما يكون التهديد على الإستقلالية بمستوى غير مقبول، يتم تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وبشكل عام عند تطبيق الأحكام السابقة، إذا كان للشركة مصلحة مالية هامة، مباشرة أو غير مباشرة، في

عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ سيكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون للشركة مصلحة مالية.

5- **التوظيف لدى عميل التدقيق:** يتم تقييم أهمية أية تهديدات على علاقات التوظيف كما هي واردة في الفقرات السابقة، وبالتالي عند وجود تهديد بمستوى غير مقبول، يجب تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

6- **تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد:** إذا أجرت الشركة عملية لإصدار تقرير إستخدام وتوزيع مقيدين لعميل التدقيق وقدمت خدمات غير متعلقة إلى عميل التدقيق، فلا بد من الإلتزام بأحكام القسم (290) المتعلقة بهذا الموضوع.

أسئلة الفصل الخامس

أسئلة للمراجعة

5-1 عرف الإستقلالية، وعلي أيا امور يطبق مدخل افطار المفاهيمي للأستقلالية؟

5-2 وضح علاقة الإستقلالية بالشبكات والشركات ضمن الشبكة؟

5-3 وضح علاقة الإستقلالية بمنشآت المصلحة العامة والنشآت ذات العلاقة؟

5-4 وضح علاقة الإستقلالية بالمكلفون بالتحكم المؤسسي؟.

5-5 وضح علاقة الإستقلالية بعمليات الدمج والإندماج؟

5-6 ناقش واجبات المحاسب المهني بشأن توثيق ومدة العملية وعلاقتهما بالإستقلالية؟

5-7 إشرح تأثير المصالح المالية على إستقلالية المحاسيب المهني؟

5-8 وضح تأثير القروض والضمانات على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-9 وضح تأثير العلاقات التجارية على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-10- بين تأثير العلاقات العائلية والشخصية على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-11 وضح تأثير التوظيف لدى عميل تدقيق على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-12 وضح تأثير تعيين المحاسب المهني لموظفين مؤقتين على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-12 وضح تأثير العمل لدى عميل التدقيق على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-13 وضح تأثير العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل تدقيق على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-14 وضح تأثير وجود إرتباط طويل الأجل بين كبار الموظفين مع عميل التدقيق على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-15 وضح تأثير تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد الى عملاء التدقيق على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-16 عرف مصطلح خدمات غير التأكيد، ثم وضح تأثير الخدمات التالية على إستقلالية المحاسب المهني: (إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية- الخدمات الطارئة للمحاسبة ومسك الدفاتر- خدمات التقييم)؟

5-17 عرف الخدمات الضريبية مع بيان أنواعها وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-18 ناقش ماهية خدمات التدقيق الداخلي وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-19 ناقش ماهية خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-20 ناقش ماهية خدمات دعم المقاضاه وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-21 ناقش ماهية الخدمات القانونية وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-22 ناقش ماهية خدمات التوظيف وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-23 وضح ماهية الإتعاب وأنواعها، مع بيان تأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-24 ناقش ماهية سياسات التعويض والتقييم وتأثيرها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-25 ناقش تأثير الهدايا والضيافة على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-26 ناقش تأثير المقاضاه الفعلية أو المهدد بها على إستقلالية المحاسب المهني؟

5-27 ناقش موف المحاسب المهني من التقارير التى تشمل قيوداً على الإستخدام أو التوزيع؟

أسئلة متعددة الإختيار

1- أياً من القواعد التالية تراعى عند تطبيق الأستقلالية على عمليات التدقيق والمراجعة؟

أ- 290

ب- 291

ج- 270

د- 260

2- أياً من القواعد التالية تراعى عند تطبيق الأستقلالية على عمليات التأكيد الأخرى؟

أ- 291

ب- 290

ج- 270

د- 260

3- يطبق مدخل إطار المفاهيم للأستقلالية من قبل المحاسبين المهنيين على كل مما يلي ما عدا:

أ- حل الصراعات الأخلاقية

ب- تحديد التهديدات على الإستقلالية

ج- تقييم أهمية التهديدات المحددة

د- تطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة

4- أياً مما يلي ينشأ لدى إمتلاك المحاسب المهني لمصلحة مالية عند عميل تدقيق معين؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد المراجعة الذاتية

5- أياً مما يلي ينشأ إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة عند عميل تدقيق؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد المراجعة الذاتية

6- أياً مما يلي ينشأ إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل تدقيق وكان العميل مهماً للمنشأة؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد المراجعة الذاتية

7- أياً مما يلي ينشأ إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية في منشأة معينة، وكان لعميل التدقيق أو مدير أو مسؤول أو مالك مصلحة مالية في تلك المنشأة وكان العميل مهماً للمنشأة؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد التآلف

8- أياً مما يلي ينشأ إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة مصلحة في منشأة معينة، وكان لعميل التدقيق أو مدير أو مسؤول أو مالك مسيطر تابع له مصلحة مالية في تلك المنشأة ؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة

ب- تهديد المضايقة والمراجعة الذاتية

ج- تهديد التأييد والمصلحة الشخصية

د- تهديد التآلف والمضايقة

9- أياً مما يلي ينشأ إذا تم تقديم قرض أو كفالة قرض بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية الى عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة من عميل تدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة؟

أ- لا يوجد أي تهديد

ب- تهديد المراجعة الذاتية

ج- تهديد المصلحة الشخصية

د- تهديد المضايقة

10- أياً مما يلي ينشأ في حال قبول عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة لقرض أو كفالة قرض من عميل التدقيق الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد التآلف

11- أياً مما يلي ينشأ في حال قدم عضو فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرض أو كفالة قرض الى عميل التدقيق؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية

ب- تهديد المضايقة

ج- تهديد التأييد

د- تهديد التآلف

12- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا كان لدى الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين ودائع أو حسابات مضاربة عند عميل التدقيق الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة وتم الإحتفاظ بالوديعة بموجب النود التجارية العادية؟

أ- لا يوجد أي تهديد

ب- تهديد المراجعة الذاتية

ج- تهديد المصلحة الشخصية

د- تهديد المضايقة

13- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا كان لدى الشركة أو أحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين علاقة تجارية وثيقة أو مصلحة مالية مشتركة مع عميل التدقيق أو إدارته؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة

ب- تهديد المضايقة والمراجعة الذاتية

ج- تهديد التأييد والمصلحة الشخصية

د- تهديد التألف والمضايقة

14- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التدقيق علاقات عائلية وشخصية مع أحد مدراء أو مسئولي عميل التدقيق أو موظفين محددين لديه؟

أ- تهديد المصلحة الشخصية أو التألف أو المضايقة

ب- تهديد المضايقة والمراجعة الذاتية

ج- تهديد التأييد والمصلحة الشخصية

د- تهديد التألف والمضايقة

15- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا كان أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل؟

أ- تهديد التألف والمضايقة

ب- تهديد المصلحة الشخصية أو التألف أو المضايقة

ج- تهديد المضايقة والمراجعة الذاتية

د- تهديد التأييد والمصلحة الشخصية

16- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا تم إعارة إحدى الشركات أحد موظفيها الى عميل التدقيق؟

أ- تهديد مراجعة ذاتية

ب- تهديد مصلحة شخصية أو تألف

ج- تهديد مضايقة ومراجعة ذاتية

د- تهديد تأييد ومصلحة الشخصية

17- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا عمل عضو فريق التدقيق مؤخراً كمدير أو مسئول أو موظف لدى عميل التدقيق؟

أ- تهديد مصلحة شخصية مراجعة ذاتية وتألف

ب- تهديد مصلحة شخصية أو تألف

ج- تهديد مضايقة ومراجعة الذاتية وتألف

د- تهديد التأييد والمصلحة الشخصية ومضايقة

18- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا كان أحد الشركاء أو الموظفين في الشركة يعمل كمدير أو مسئول لدى عميل التدقيق؟

أ- تهديد مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية

ب- تهديد مصلحة شخصية أو التألف

ج- تهديد مضايقة وتألف

د- تهديد تأييد ومضايقة

19- أياً مما يلي ينشأ في حال ما إذا تم إستخدام نفس كبار المظفين في عملية تدقيق معينة وعلى مدى فترة طويلة من الوقت؟

أ- تهديد تألف ومصلحة شخصية

ب- تهديد مراجعة ذاتية أو تألف

ج- تهديد مضايقة وتألف

د- تهديد تأييد ومضايقة

20- أياً مما يلي ينشأ في حال تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد الى عملاء التدقيق؟

أ- تهديد مراجعة ذاتية و تأييد ومصلحة شخصية

ب- تهديد مراجعة ذاتية و تألف وتأييد

ج- تهديد مضايقة وتألف ومراجعة ذاتية

د- تهديد تأييد ومضايقة ومراجعة ذاتية

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: المطلوب مع التعليق تحديد أياً مما يلي يعتبر شركة ضمن شبكة أم لا:

أ- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون ويتضح أنه يهدف إلى مشاركة الربح أو التكلفة بين المنشآت ضمن هذا الهيكل.

ب- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بملكية مشتركة أو سيطرة أو إدارة.

ج- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بسياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة.

د- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل بإستراتيجية عمل مشتركة.

هـ- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل في إستخدام إسم تجاري مشترك.

و- عندما يهدف الهيكل الكبير إلى التعاون وتتشارك المنشآت ضمن هذا الهيكل جزءاً هاماً من الموارد المهنية.

الحالة الثانية: ضع علامة صح أوخطأ أمام كل عبارة من العبارات التالية:

أ- أن إمتلاك مصلحة مالية عند عميل تدقيق معين قد يؤدي إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية.

ب- يعتمد تحديد ما إذا كانت المصالح المالية تعتبر مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة على ما إذا كان المالك المستفيد يمتلك السيطرة على وسيلة الإستثمار أو القدرة على التأثير على قرارات الإستثمار.

ج- عند وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية مباشرة.

د- عند عدم وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية غير مباشرة.

هـ- إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً.

و- يجب أن لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

ز- ينشأ تهديد المصلحة الشخصية عندما يعلم عضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته القريبين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق.

ح- ينشأ تهديد مصلحة شخصية هاماً جداً إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند منشأة لها حصة مسيطرة عند عميل التدقيق، وكان العميل مهما للمنشأة.

ط- يجب أن لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

ي- ينشأ تهديد مصلحة شخصية ذو أهمية بالغة إذا كان للشركاء الآخرين في المكتب الذي يمارس فيه شريك العملية أعماله فيما يخص عملية التدقيق، أو أفراد عائلاتهم المقربين، مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق.

ك- ينشأ تهديد مصلحة شخصية ذو أهمية بالغة إذا كان الشركاء الآخرين والموظفين الإداريين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتدقيق إلى عميل التدقيق، أو إذا كان أفراد عائلاتهم المباشرين، يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق.

ل- ينشأ تهديد المصلحة الشخصية عن خطة منافع التقاعد لشركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل تدقيق البيانات المالية.

م- لا تضعف الإستقلالية في حال إستلام المصلحة المالية نتيجة حقوق العمل الخاصة بأفراد العائلة المباشرين من خلال خطط التقاعد أو خيارات الأسهم.

ن- ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا كان لأحد أعضاء فريق التدقيق أو أحد أفراد عائلته المباشرين، مصلحة مالية في منشأة معينة وكان لعميل التدقيق أو مدير أو مسؤول أو مالك مصلحة مالية في تلك المنشأة

ش- تعتمد إمكانية نشوء تهديد المصلحة الشخصية على هيكل الشركة التنظيمي والتشغيلي وهيكل إعداد التقارير فيها، و طبيعة العلاقة بين الفرد وعضو فريق التدقيق.

ع- لا يضعف من الإستقلالية عندما تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن شراء مصلحة مالية أو وراثتها أو إمتلاكها عند عميل التدقيق.

الحالة الثالثة: فيما يلي مجموعة من العلاقات بين العميل وفريق التدقيق:

1- المصالح المالية

2- القروض والضمانات

3- العلاقات التجارية

4- العلاقات العائلية والشخصية

5 - التوظيف لدى عميل تدقيق

6- تعيين موظفين المؤقتين

7- الخدمة الأخيرة لدى عميل التدقيق

8- العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل تدقيق

9- إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين (بما فيهم إستبدال الشركاء) مع عميل التدقيق

10- تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عملاء التدقيق

11- إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية لعملاء تدقيق البيانات المالية من غير منشآت المصلحة العامة

12- إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية لعملاء تدقيق البيانات المالية الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

13- تقديم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر في الحالات الطارئة

14- تقديم خدمات التقييم الى عملاء التدقيق الذين هم من غير منشآت المصلحة العامة

15- تقديم خدمات التقييم الى عملاء التدقيق الذين هم من غير منشآت المصلحة العامة

16- تقديم الخدمات الضريبية

17- تقديم خدمة إعداد العائد الضريبي

18- تقديم خدمة إعداد الحسابات الضريبية لغايات إعداد القيود المحاسبية الى عملاء التدقيق الذين ليسوا منشآت مصلحة عامة

18- تقديم خدمة إعداد الحسابات الضريبية لغايات إعداد القيود المحاسبية الى عملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

19- تقديم خدمات التخطيط الضريبي وخدمات الإستشارات الضريبية الأخرى

20- تقديم المساعدة في حل النزاعات الضريبية

21- خدمات التدقيق الداخلي

22- خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات الى عملاء التدقيق الذين لا يعتبروا منشآت مصلحة عامة

23- خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات الى عملاء التدقيق الذين هم عبارة عن منشآت مصلحة عامة

24- خدمات دعم المقاضاة

25- الخدمات القانونية

26- خدمات التوظيف

27- خدمات تمويل الشركات

28- الأتعاب

29- نسبة الأتعاب- الحجم النسبي

30-الأتعاب- متأخرة الدفع

31- التكاليف المشروطة

32- سياسات التعويض والتقييم

33- الهدايا والضيافة

34- المقاضاة الفعلية أو المهدد بها

والمطلوب:

أ- تحديد التهديدات عل الأستقلالية.

ب- تقييم أهمية التهديدات.

ج- تطبيق الإجرءات الوقائية

أسئلة للبحث

- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية.
- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية عند تقديم الخدمات الضريبية.
- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية عند تقديم خدمات التقييم.
- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية عند تقديم خدمات أنظمة تكنولوجيا المعلومات.

ملاحظة هامة: جميع إجابات الأسئلة متعددة الإختيار (أ).

الفصل السادس

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التأكيد الأخرى

الأهداف التعليمية

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن تكون قادرا على فهم:

- تمهيد
- مفهوم الإستقلالية
- مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية
- تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية
- أسئلة الفصل السادس

6

الفصل الخامس(*)

تطور مخاطر الاستقلالية لعمليات التأكيد الأخرى

تمهيد

لقد أضاف مجلس معاير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين القسم (291) ليتناول الإستقلالية: عمليات التأكيد الأخرى، حيث يعالج القسم (291) متطلبات الإستقلالية لعمليات التأكيد التي ليست عمليات مراجعة ولا عمليات تدقيق، ويعالج القسم 290 متطلبات الإستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة، مع مراعاة أنه إذا كان عميل التأكيد ليس عملية تدقيق أو مراجعة، فيجب أيضا تطبيق متطلبات القسم (290) على الشركة والشركة ضمن الشبكة وأعضاء فريق التدقيق أو المراجعة، في ظروف معينة تشمل عملية تأكيد حيث يشمل التقرير قيدا على الإستخدام أو التوزيع وشريطه تلبية شروط معينة، يمكن تعديل متطلبات الإستقلالية كما سيتضح لاحقاً.

وبشكل عام لقد تم تصميم عمليات التأكيد لتعزيز ثقة المستخدمين المعنيين بناتج تقييم أو قياس موضوع معين وفقاً لمعايير معينة، ويصف الإطار الدولي لعمليات التأكيد (إطار التأكيد) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية عناصر وأهداف عملية التأكيد ويحدد العمليات التي تنطبق عليها المعايير الدولية حول عمليات التأكيد.

لذلك يقتضي الإلتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي الإستقلالية عن عملاء التأكيد، وفي حالة عمليات التأكيد، فأنه يصب في المصلحة العامة وبالتالي يكون مطلوبا بموجب قواعد السلوك الأخلاقي هذه، أن تكون فرق التأكيد والشركات

---

* IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.

مستقلة عن عملاء التأكيد وان يتم تقييم أية تهديدات تعتقد الشركة أن ناشئة عن علاقات الشركة ومصالحها.

إضافة لذلك، عندما يعلم فريق التأكيد أو يكون لديه سبب للاعتقاد بأن العلاقة أو الظرف الذي يشمل منشاة ذات علاقة تابعة لعميل التأكيد مهمة لتقييم إستقلالية الشركة عن العميل، فيجب أن يضم فريق التأكيد تلك المنشأة ذات العلاقة عند تحديد وتقييم التهديدات على الإستقلالية وتطبيق الإجراءات الوقائية الملائمة، لذلك يهدف القسم (291) الى مساعدة الشركات وأعضاء فرق التأكيد في تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي لتحقيق الإستقلالية والحفاظ عليها.

مفهوم الإستقلالية Independence Concept

يشر مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن في حالة عمليات التدقيق، فأنه يصب في المصلحة العامة وبالتالي يكون مطلوبا بموجب هذه القواعد، أن تكون فرق التدقيق والشركات، والشركات ضمن مجموعة شركات مستقلة عن عملاء التدقيق، وتتألف الإستقلالية من مفهومين:

الأول: استقلال الفكر ويعني:

" الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والحذر المهني.

والثاني: استقلال المظهر ويعنى:

" تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع بشكل معقول، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف والمحددة، بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الحذر المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التدقيق.

مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية

A Conceptual Framework Approach to Independence

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن مدخل الإطار المفاهيمي يطبق من قبل المحاسبين المهنيين على:

- **تحديد التهديدات على الإستقلالية.**
- **تقييم أهمية التهديدات المحددة.**
- **تطبيق الإجراءات الوقائية، عند الضرورة، للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.**

لذلك عندما يحدد المحاسب المهني عدم توفر الإجراءات الوقائية المناسبة أو عدم إمكانية تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، ينبغي على المحاسب المهني إلغاء الظروف أو العلاقات التي تخلق التهديدات أو رفض أو إلغاء عملية التأكيد، وبالتالي يستخدم المحاسب المهني التقدير المهني في تطبيق إطار المفاهيم هذا مع مراعاة أنه قد يكون هناك العديد من الحالات المختلفة، أو مجموعة من الحالات، وثيقة الصلة في تقييم التهديدات على الإستقلالية، وبالتالي من المستحيل تحديد كل حالة تخلق تهديدات على الإستقلالية وتحديد الإجراء المناسب.

لذلك تحدد هذه القواعد إطار المفاهيم الذي يتطلب من الشركات وأعضاء فرق التأكيد تحديد تهديدات الإستقلالية وتقييمها ومواجهتها، ويساعد منهج إطار المفاهيم المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة في الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية لهذه القواعد، وهو يشتمل على العديد من الاختلافات في الظروف التي تخلق تهديدات على الإستقلالية ويمكن أن تمنع المحاسب المهني من إستنتاج ما إذا كانت الحالة مسموحة لو تكن محظورة بشكل محدد.

بالإضافة الى ما تقدم فإنه عند التقرير بشأن قبول أو عملية أو الإستمرار فيها، أو ما إذا كان من الممكن أن يكون فرد معين عضواً في فريق التأكيد، تحدد الشركة وتقيّم التهديدات على الإستقلالية، إذا لم تكن التهديدات بمستوى مقبول،

وكان القرار حول قبول العملية أو إشراك فرد معين في فريق التأكيد، يجب على الشركة أن تحدد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية متوفرة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول،

أما إذا كان القرار حول الإستمرار في العملية، يجب على الشركة أن تحدد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية القائمة ستستمر في فاعليتها في القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، أو ما إذا كان هناك حاجة لتطبيق إجراءات وقائية أخرى أو ما إذا كان ينبغي إلغاء العملية، وفي وقت حصول الشركة على معلومات جديدة حول التهديدات على الإستقلالية خلال العملية، يجب على الشركة تقييم أهمية التهديدات وفقاً لمدخل الإطار المفاهيمي.

وبشكل عام لا يصف القسم (291)، في معظم الحالات، المسؤولية المحددة للأفراد ضمن الشركة عن الإجراءات المتعلقة بالإستقلالية لأن المسؤولية تختلف إعتماداً على حجم وهيكل وتنظيم الشركة حيث تقتضي المعايير الدولية لرقابة الجودة من الشركة تحديد سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول بأن الإستقلالية مصانة عند اقتضاء ذلك بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

لذلك عند إستخدام مدخل الإطار المفاهيمي من قبل المحاسبين المهنيين يجب مراعاة ما يلي:

1 - **عمليات التأكيد** Assurance Engagements

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه كما تم التوضيح في إطار التأكيد الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، يبدي المحاسب المهني في الممارسة العامة في عملية تأكيد معينة نتيجة مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين عدا عن الطرف المسؤول حول نتيجة تقييم أو قياس موضوع بحث وفق معايير محددة، ويكون ناتج تقييم أو قياس الموضوع هو المعلومات التي تنتج عن تطبيق المعايير على الموضوع.

لذلك يستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" ليشير إلى ناتج تقييم أو قياس الموضوع- على سبيل المثال- ينص الإطار على أن التأكيد حول فاعلية الرقابة

الداخلية (معلومات الموضوع) تنتج عن تطبيق إطار ما في تقييم فاعلية الرقابة الداخلية مثل لجنة رعاية المنظمات المعروفة بإسم لجنة تريدواي، أو مبادئ مجلس معايير الرقابة الكندي، كما يمكن أن تكون عمليات التأكيد قائمة على أساس التوكيد أو على أساس التقارير المباشرة، وهي ترتبط في كلتا الحالتين بثلاثة أطراف منفصلة تشمل ممارس وطرف مسؤول ومستخدمين مقصودين.

بالإضافة الى ما تقدم يتم إجراء تقييم أو قياس موضوع البحث في عملية تأكيد قائمة على أساس التأكيد من قبل الطرف المسؤول، ويكون شكل المعلومات المتعلقة بالموضوع على **هيئة تأكيد** يقوم به الطرف المسؤول يتم توفيره للمستخدمين المقصودين، أما في عملية تأكيد على أساس التقارير المباشرة، يجري المحاسب المهني في الممارسة العامة تقييم أو قياس موضوع البحث مباشرة، أو يحصل على تعهد من الطرف المسؤول الذي أجرى التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المقصودين، ويتم تقديم المعلومات المتعلقة بالموضوع إلى المستخدمين المقصودين في **تقرير التأكيد**.

2 - عمليات التأكيد المبنية على التوكيد

Assertion-based Assurance Engagements

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في عمليات التأكيد على أساس التوكيد، يجب أن يكون أفراد فريق التأكيد والشركة مستقلين عن عميل التأكيد (الطرف المسؤول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع والذي قد يكون مسؤولاً أيضاً عن موضوع البحث)، وتحظر متطلبات الإستقلالية هذه علاقات معنية بين أعضاء فريق التأكيد و:

(أ) المدراء والمسؤولين، و

(ب) الأفراد لدى عميل التأكيد الذين يشغلون منصبا يتيح لهم ممارسة نفوذ هام على معلومات الموضوع.

بالإضافة إلى ذلك، يجب تقييم أية تهديدات قد تكون ناشئة عن العلاقات مع الأفراد لدى عميل التأكيد الذين يشغلون منصبا يتيح لهم ممارسة نفوذ هام على معلومات الموضوع، ولا بد من تقييم أهمية التهديدات التي تعتقد الشركة بأنها ناشئة بسبب مصالح وعلاقات الشركة ضمن المجموعة.

ففي غالبية عمليات التأكيد على أساس التوكيد، يتحمل الطرف المسؤول المسؤولية عن معلومات الموضوع وموضوع البحث، لكن، في بعض العمليات، قد لا يتحمل الطرف المسؤول المسؤولية عن موضوع البحث- على سبيل المثال عندما يشارك محاسب مهني في الممارسة العامة في عملية تأكيد تتعلق بتقرير أعده مستشار بيئي حول ممارسات الاستدامة The Sustainability Practices في الشركة للتوزيع على المستخدمين المقصودين، يكون المستشار البيئي هو الطرف المسؤول عن معلومات الموضوع لكن تكون الشركة مسؤولة عن موضوع البحث (ممارسات الاستدامة).

فضلاً عن أنه في عمليات التأكيد على أساس التوكيد، حيث يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن معلومات والموضوع وليس عن موضوع البحث، يجب أن يكون أفراد فريق التأكيد والشركة مستقلين عن الطرف المسؤول عن معلومات الموضوع (عميل التأكيد)، بالإضافة إلى ذلك، يجب الالتفات إلى أية تهديدات يكون لدى الشركة سبب للاعتقاد بأنها قد تنشأ بسبب مصالح وعلاقات بين أحد أعضاء فريق التأكيد والشركة وشركة ضمن المجموعة والطرف المسؤول عن موضوع البحث.

3 - عمليات التأكيد على أساس التقارير المباشرة

Direct Reporting Assurance Engagements

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في عمليات التأكيد على أساس التقارير المباشرة، يكون أفراد فريق التأكيد والشركة مستقلين عن عميل التأكيد (الطرف المسؤول عن موضوع البحث)، ولا بد من تقييم أهمية

التهديدات التي تعتقد الشركة بأنها ناشئة بسبب مصالح وعلاقات الشركة ضمن المجموعة.

4 - التقارير التي تشمل قيداً على الإستخدام أو التوزيع

Reports that Include a Restriction on Use and Distribution

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في ظروف معينة حيث يشمل تقرير التأكيد قيدا على الإستخدام والتوزيع، يجوز تعديل متطلبات الإستقلالية في هذه القسم، ويسمح بالتعديلات على متطلبات القسم (291) إذا كان المستخدمون المقصودون للتقرير:

أ- مطلعين على غرض التقرير وموضوع المعلومات والضوابط الخاص به.
ب- وموافقين صراحة على تطبيق متطلبات الإستقلالية المعدلة.

ويمكن للمستخدمين المعنيين الحصول على المعرفة المتعلقة بأغراض وضوابط التقرير من خلال مشاركتهم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال ممثليهم الذين يتمتعون بالصلاحية للعمل نيابة عنهم في تحديد طبيعة ونطاق العملية، حيث تعزز هذه المشاركة قدرة الشركة على التواصل مع المستخدمين المعنيين حول مسائل الإستقلالية، بما فيها الظروف ذات العلاقة بالقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى حد مقبول، وبالحصول على موافقتهم بالنسبة لمتطلبات الإستقلالية المعدلة التي يتم تطبيقها.

كما تتواصل الشركة - مثلاً - من خلال خطاب التكليف مع المستخدمين المعنيين فيما يتعلق بمتطلبات الإستقلالية التي يتم تطبيقها بخصوص تقديم عملية التدقيق، وعندما يكون المستخدمون المعنيون فئة مستخدمين – مثلاً- مقترضين في ترتيبات قرض جماعي،) غير معرفين تحديدا بالإسم في وضع بنود العملية، يجب إطلاع هؤلاء المستخدمين لاحقاً على متطلبات الإستقلالية المتفق عليها من قبل الممثلين- مثلاً- من قبل الممثلين الذين يقومون بتوفير خطاب تكليف الشركة للمستخدمين).

أما إذا أصدرت الشركة أيضا تقرير تدقيق لا يشمل قيودا على الإستخدام أو التوزيع لنفس العميل، فإن أحكام الشروط السابقة لا تتغير على عملية التدقيق تلك، وكذلك إذا أصدرت الشركة تقرير تدقيق أيضا، سواءً اشتمل على قيود على الإستخدام والتوزيع أم لا، لنفس العميل، تنطبق أحكام القسم (290) على عملية التدقيق تلك.

مع مراعاة أنه يسمح بالتعديلات على متطلبات القسم (291) في الظروف المحددة السابقة، ويكون الإلتزام بأحكام القسم (291) في كافة النواحي الأخرى مطلوباً، كما تطبق الشروط السابقة على كافة أعضاء فريق العملية وأفراد عائلاتهم المباشرين والمقربين، إضافة لذلك، يتم تحديد ما إذا كانت التهديدات على الإستقلالية ناشئة عن المصالح والعلاقات بين عمل وأفراد فريق التدقيق التاليين:

أ- أولئك الذين يقدمون الإستشارات المتعلقة بالسائل الفنية والخاصة بالصناعة والمعاملات والأحداث.

ب- أولئك الذين يقدمون رقابة الجودة على العملية، بما فيهم من يقومون بمراجعة رقابة الجودة على العملية.

ويتم تقييم أهمية التهديدات، التي يعتقد فريق العملية بأنها ناشئة عن المصالح أو العلاقات بين عميل التدقيق وآخرين ضمن الشركة يمكنهم التأثير مباشرة على ناتج عملية التدقيق، بما فيهم أولئك الذين يوصون بتعويض الإدارة أو يقدمون إشرافاً إدارياً مباشر أو رقابة من نوع آخر على شريك عملية التدقيق فيما يتعلق بأداء عملية التأكيد.

مع الأخذ بعين الإعتبار إذا كان للشركة مصلحة مالية هامة، مباشرة أو غير مباشرة، في عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ سيكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون للشركة مصلحة مالية، إضافة لذلك، تلتزم الشركة بكافة الأحكام الأخرى المطبقة في هذا القسم (291) المتعلقة بذلك، وكذلك لا بد من تقييم أهمية

التهديدات التي تعتقد الشركة بأنها ناشئة بسبب مصالح وعلاقات الشركة ضمن المجموعة.

5 - **الأطراف المسؤولة المتعددة** Multiple Responsible Parties

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد يكون هناك العديد من الأطراف المسؤولة في عمليات التأكيد على أساس التوكيد أو على أساس التقارير المباشرة، ولذلك عند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق الأحكام الواردة في القسم (291) على كل طرف مسؤول في هذه العمليات، قد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت علاقة أو مصلحة بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وطرف مسؤول محدد هي السبب في ظهور تهديد على الإستقلالية يتضح بأنه غير هام في سياق المعلومات المتعلقة بالموضوع. ويأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار ما يلي:

- **أهمية المعلومات المتعلقة بالموضوع (أو موضوع البحث) التي يكون الطرف المسؤول المحدد مسؤولاً عنه.**
- **نطاق المصالح العامة المرتبطة بالعملية.**

أما إذا حددت الشركة أن تهديد الإستقلالية الناشئ بسبب مثل هذه العلاقات مع طرف مسؤول محدد هو غير هام بشكل واضح، فقد لا يكون من الضروري تطبيق كافة أحكام القسم (291) على ذلك الطرف المسؤول.

6 - **مدة العملية** Engagement Period

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن الإستقلالية عن العميل تكون مطلوبة خلال مدة العملية المشمولة في البيانات المالية، وتبدأ مدة العملية عندما يبدأ فريق التدقيق بأداء خدمات التأكيد، وتنتهي مدة العملية عند إصدار تقرير التأكيد، عندما تكون العملية ذات طبيعة متكررة، فإنها تنتهي بالإخطار من قبل كلا الطرفين بإنهاء العلاقة المهنية أو إصدار تقرير التدقيق النهائي، أيهما يحدث لاحقاً.

أما عندما تصبح المنشأة عميل تدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية التي ستقدم الشركة رأياً بشأنها، يجب أن تحدد الشركة ما إذا كانت أية تهديدات على الإستقلالية ناشئة بسبب:

أ- علاقات مالية أو تجارية مع عميل التدقيق خلال أو بعد الفترة التي تغطيها البيانات المالية، ولكن قبل قبول عملية التدقيق.

ب- خدمات سابقة مقدمة إلى عميل التدقيق.

أما إذا تم تقديم خدمة غير متعلقة بالتأكيد إلى عميل التأكيد خلال أو بعد الفترة التي تغطيها معلومات الموضوع، ولكن قبل بدء فريق التأكيد بأداء خدمات التأكيد وتم حظر الخدمة خلال مدة عملية التدقيق، يجب على الشركة تقييم أية تهديدات على الإستقلالية ناشئة عن الخدمة، وفي حال لم تكن التهديدات بمستوى مقبول، يجب قبول عملية التأكيد إذا كانت الإجراءات الوقائية مطبقة للقضاء على أية تهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:

- **عدم شمل الموظفين الذين يقدمون خدمات غير متعلقة بالتأكيد كأعضاء فريق التأكيد.**
- **قيام محاسب مهني بمراجعة عمل الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد حسبما هو مناسب.**
- **إشراك شركة أخرى لمراجعة نتائج الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد أو إشراك شركة أخرى لتقوم بإعادة أداء الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى الحد اللازم الذي يمكنها من تحمل مسؤولية الخدمة.**

وإذا لم يتم إنجاز الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد ولم يكن من المجدي إنجاز أو إنهاء الخدمة قبل بدء الخدمات المهنية المتعلقة بعملية التأكيد، يجب على الشركة قبول عملية التأكيد فقط إذا اقتنعت:

أ- بأن الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد ستنجز خلال فترة أقصر.

ب- بأن لدى العميل ترتيبات لتحويل الخدمة إلى مزود آخر خلال فترة أقصر.

مع مراعاة أن يتم خلال مدة الخدمة، تطبيق الإجراءات الوقائية، إضافة لمناقشة الموضوع مع أولئك المكلفين بالتحكم.

7 - التوثيق Documentation

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن التوثيق يوفر دليلاً على تقدير المحاسب المهني في تكوين الإستنتاجات المتعلقة بالإلتزام بمتطلبات الإستقلالية، ولا يعتبر غياب التوثيق محدداً إمكانية دراسة الشركة لمسألة ما أو لإستقلاليتها، لذلك يوثق المحاسب المهني الإستنتاجات المتعلقة بالإلتزام بمتطلبات الإستقلالية وجوهر أي نقاشات ذات علاقة تدعم تلك الإستنتاجات، وعليه:

أ- عندما تكون الإجراءات الوقائية مطلوبة للتقليص من تهديد ما إلى مستوى مقبول، يوثق المحاسب المهني طبيعة التهديد والإجراءات الوقائية الموجودة أو المطبقة التي تقلص التهديد إلى مستوى مقبول.

ب- عندما يحتاج التهديد إلى تحليل هام لتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ضرورية واستنتج المحاسب المهني أنها ليست ضرورية لأن التهديد أصلاً بمستوى مقبول، يوثق المحاسب المهني طبيعة التهديد ومبررات الإستنتاج.

وعموماً يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد تكون هناك حالات يحصل فيها خرق غير مقصود للقسم(291)، لذلك في حال حدوث هذا الخرق غير المقصود، فإنه لا يعتبر عموماً مضعفاً للموضوعية بشرط أن يكون لدى الشركة سياسات وإجراءات رقابة جودة مناسبة، موازية لتلك المطلوبة بموجب المعايير الدولية لرقابة الجودة، للمحافظة على الإستقلالية وتصحيح الخرق عند اكتشافه، مباشرة وتطبيق أي إجراءات وقائية لازمة للقضاء على أي تهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفين بالتحكم.

تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية

Application of the Conceptual Framework Approach to Independence

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن حالات وعلاقات محددة تخلق أو من الممكن أن تخلق تهديدات على الإستقلالية، لذلك يتمن القسم (291) تلك الحالات والعلاقات، كما يصف التهديدات المحتملة وأنواع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تكون مناسبة للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول وتحديد الحالات التي يمكن أن تقلص فيها الإجراءات الوقائية التهديدات إلى مستوى مقبول.

مع الأخذ بعين الإعتبار أن القسم (291)، لا يصف جميع الظروف والعلاقات التي تخلق أو من الممكن أن تخلق تهديدات على الإستقلالية، ولذلك يجب على الشركة تقييم المدلولات الضمنية لحالات وعلاقات متشابهة، ولكنها مختلفة، وتحديد ما إذا كانت الإجراءات الوقائية، التي يمكن تطبيقها، عند الضرورة، للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

بالإضافة الى ما تقدم يوضح القسم (291) كيفية تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي على عمليات التأكيد مع مراعاة أنه في غالبية عمليات التأكيد، يوجد طرف مسؤول، وان هذا الطرف المسؤول هو عميل التدقيق، لكن، في بعض عمليات التأكيد يكون هناك طرفان مسئولان أو أكثر، وفي هذه الظروف، يتم تقييم أية تهديدات يكون لدى الشركة سبب للاعتقاد بأنها ناشئة عن مصالح وعلاقات بين أحد أعضاء فريق التأكيد والشركة وشركة ضمن المجموعة والطرف المسؤول عن موضوع البحث.

بشكل عام لقد تضمن القسم 291) إشارات إلى جوهرية المصالح المالية أو القروض أو الضمانات أو أهمية العلاقات التجارية، ولغايات تحديد ما إذا كانت المصلحة جوهرية للفرد، يجوز أخذ صافي قيمة الفرد وأفراد العائلة المقربين من الفرد معا بعين الإعتبار، وفيما يلي عرض وتحليل لكيفية تطبيق مدخل الإطار المفاهيمي للإستقلالية في الحالات التالية:

1- المصالح المالية Financial Interests

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد يؤدي إمتلاك مصلحة مالية عند عميل تدقيق معين إلى نشوء تهديد المصلحة الشخصية، ويعتمد وجود وأهمية أي تهديد ينشأ على :

أ- دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية.
ب- ما إذا كانت المصلحة المالية مباشرة أم غير مباشرة.
ج- وأهمية المصلحة المالية.

بالإضافة الى ما تقدم يمكن إمتلاك المصلحة المالية من خلال وسيط – مثلاً- وسيلة إستثمار جماعي أو عقارات أو صندوق إئتمان، ويعتمد تحديد ما إذا كانت المصالح المالية تعتبر مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة على ما إذا كان المالك المستفيد يمتلك السيطرة على وسيلة الإستثمار أو القدرة على التأثير على قرارات الإستثمار.

وبالتالي عند وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية مباشرة، وعلى العكس من ذلك، عند عدم وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية غير مباشرة.

أما إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً، بحيث لا يمكن الإجراءات الوقائية القضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، لذلك، لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

أما عندما يعلم عضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته القريبين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية، وتعتمد تقييم خطورة أي تهديد على العوامل التالية:

أ- طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكيد وفرد العائلة القريب.
ب- أهمية المصلحة المالية لفرد العائلة القريب.

ولذلك يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على تلك الإجراءات ما يلي:

* **تصرف فرد العائلة القريب بكامل المصلحة المالية المباشرة أو جزءٍ كافٍ من المصلحة المالية غير المباشرة في أقرب تاريخ ممكن بحيث تكون المصلحة المتبقية غير هامة.**
* **إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التأكيد.**
* **عزل الفرد من فريق التأكيد.**

أما إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند منشأة لها حصة مسيطرة عند عميل التدقيق، وكان العميل مهما للمنشأة، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً، بحيث لا يمكن الإجراءات الوقائية القضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، لذلك، لا يكون لأي من أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

بالإضافة الى ما تقدم يخلق إمتلاك شركة أو عضو في فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند

عميل التأكيد بوصفه أحد الأمناء تهديد المصلحة الشخصية، ولا يتم الإحتفاظ بهذه المصلحة إلا عندما:

أ- لا يكـون المؤتمن أو أحد أفراد عائلته المباشرين مستفيدين من صندوق الإئتمان.
ب- لا تكون المصلحة المحتفظ بها من قبل صندوق الإئتمان عنـد عميـل التأكيـد مصلحة هامة بالنسبة للصندوق.
ج- لا يكون صندوق الإئتمان قادرا على ممارسة أثر هام على عميل التأكيد.
د- لا يكون للمؤتمن أو واحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة أثر هام علـى أي قرار إستثماري مرتبط بمصلحة مالية لدى عميل التأكيد.

لذلك يجـب أن يحـدد أفـراد فريـق التأكيـد إمكانيـة نشـوء تهديـد المصـلحة الشخصية نتيجة أي مصالح مالية معروفة في عميل التدقيق محتفظ بها من قبل أفراد آخرين بمن فيهم:

- الشركاء والموظفين المهنيون في الشركة، عدا المشار إليهم أعلاه، وأفراد عائلاتهم المباشرين.
- الأفراد الذين لديهم علاقات شخصية وثيقة مع أحد أعضاء فريق التأكيد.

وتعتمد إمكانية نشوء تهديد المصلحة الشخصية على عوامل - مثل:

*** هيكل الشركة التنظيمي والتشغيلي وهيكل إعداد التقارير فيها.**
*** طبيعة العلاقة بين الفرد وعضو فريق التأكيد.**

ولذلك يتم تقيـيم خطـورة التهديـد، وتطبيـق الإجـراءات الوقائيـة حسـب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة علـى تلك الإجراءات ما يلي:

*** عزل عضو فريق التأكيد ذو العلاقة الشخصية مع عميل التدقيق.**
*** استثناء عضو فريق التأكيد من إتخاذ أي قرارات هامة تتعلق بعملية التدقيق.**
*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التأكيد.**

وما هو جدير بالإشارة إذا استلمت الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو موظف في الشركة أو أي من أفراد عائلة العضو المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق - على سبيل المثال- عبر إرث أو هبة أو نتيجة إندماج، ولم يسمح بالإحتفاظ بتلك المصلحة بموجب القسم (291)، عندئذ:

أ- إذا تم إستلام المصلحة من قبل الشركة، يجب التصرف بالمصلحة المالية مباشرة أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هي مصالح هامة.

ب- إذا تم إستلام المصلحة من قبل عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين، يجب على ذلك الفرد التصرف بالمصلحة المالية مباشرة أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هي مصالح هامة.

عموماً إن الإنتهاك غير المقصود للقسم (291) كونه يتعلق بمصلحة مالية ما لدى عميل التدقيق ومع مراعاة أن تحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفون بالتحكم، لا يضعف من الإستقلالية عندما:

أ- تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن شراء مصلحة مالية أو وراثتها أو إمتلاكها عند عميل التأكيد.

ب- يتم اتخاذ الإجراءات الواردة في الفقرات السابقة (أ) و(ب) حسبما هو مطبق.

ج- تطبيق الشركة لإجراءات وقائية أخرى عند الضرورة لتقليص أي تهديدات متبقية إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية:

*** اشتراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز من قبل عضو فريق التأكيد.**

*** استثناء الفرد من أي عملية جوهرية لإتخاذ القرار فيما يخص عملية التأكيد.**

2- **القروض والضمانات** **Loans and Guarantees**

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى إن تقديم قرض أو ضمان قرض إلى عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة قد يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية، وإذا لم يتم منح القرض أو الضمان بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية، فقد ينشأ تهديد مصلحة شخصية هام جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يقبل فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة مثل هذا القرض أو الضمان.

أما إذا تم منح القرض إلى الشركة من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية وكان القرض غير مهم بالنسبة لعميل التأكيد أو الشركة التي ستحصل على القرض، فإنه قد يكون من الممكن تطبيق الإجراءات الوقائية لتقليص تهديد المصلحة الشخصية إلى مستوى مقبول، ومن الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية إشراك محاسب مهني من شركة ضمن مجموعة غير مشاركة في التدقيق ولا تحصل على قرض لمراجعة العمل المنجز

بالإضافة الى ما تقدم فإن تقديم قرض أو ضمان قرض من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة إلى أحد أعضاء فريق التأكيد أو عائلاتهم المباشرة لا يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية إذا تم منح القرض أو الضمان بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية، وتتضمن الأمثلة على هذه القروض رهن المنازل والحسابات المكشوفة وقروض السيارات وأرصدة بطاقة الإئتمان.

أما في حال قبول عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة لقرض من عميل التأكيد أو كفالة القرض من قبل العميل الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً بحيث لا

توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول إلا إذا كان القرض غير مهم بالنسبة لكلا الشركة أو عضو فريق التدقيق وأحد أفراد عائلته المباشرين للعميل.

وعلى نحو مماثل، في حال قدم عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرضا إلى عميل التأكيد أو ضمان، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً بحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكن أن تقلص التهديد إلى مستوى مقبول إلا إذا كان القرض غير مهم بالنسبة غير مهم بالنسبة لكلا الشركة أو عضو فريق التدقيق وأحد أفراد عائلته المباشرين للعميل.

أما إذا كان لدى للشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين ودائع أو حسابات مضاربة عند عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مضارب أو مؤسسة مشابهة، فلا ينشأ تهديد على الإستقلالية إذا تم الإحتفاظ بالوديعة أو الحساب بموجب البنود التجارية العادية.

3- **العلاقات التجارية** Business Relationships

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه تنشأ العلاقة التجارية الوثيقة بين شركة ما أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين وعميل التأكيد أو إدارته، من علاقة تجارية أو مصلحة مالية مشتركة ومن الممكن أن تخلق تهديدات المصلحة الشخصية أو المضايقة، وتشمل الأمثلة على تلك العلاقات:

*** إمتلاك مصلحة مالية في مشروع مشترك إما مع العميل أو مالك مسيطر أو مدير أو مسؤول أو أي فرد آخر ممن يقومون بأنشطة إدارية عليا لذلك العميل.**

*** ترتيبات لدمج واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات الشركة مع واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات العميل وتسويق الرزمة الجديدة بالإشارة إلى كلا الطرفين.**

*** ترتيبات التوزيع أو التسويق التي توزع بموجبها الشركة منتجات أو خدمات العميل، أو يوزع العميل منتجات أو خدمات الشركة.**

وبالتالي ما لم تكن أي مصلحة مالية غير ذات أهمية وكانت العلاقة التجارية غير هامة للشركة والعميل أو إدارته، فإن التهديد الناشئ يكون مهما جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية التقليص من خطورة التهديد إلى مستوى مقبول، لذلك، ما لم تكن المصلحة المالية غير هامة والعلاقة التجارية غير هامة فلا يتم إبرام العلاقة التجارية، أو يتم تقليصها إلى مستوى غير هام أو إنهاؤها.

وكذلك في حالة عضو فريق التأكيد، ما لم تكن أي مصلحة مالية غير ذات أهمية وكانت العلاقة التجارية غير هامة لذلك العميل، يجب عزل ذلك العضو من فريق التأكيد، أما إذا كانت العلاقة التجارية بين أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد وعميل التأكيد أو إدارته، يتم تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

وعموماً لا يؤدي شراء البضائع والخدمات من عميل التأكيد من قبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلاتهم المباشرين إلى نشوء تهديد على الإستقلالية إذا كانت المعاملة ضمن السياق الطبيعي للأعمال وعلى أساس تجاري، إلا أن تلك المعاملات قد تكون ذات طبيعة أو أهمية وبالتالي تكون سبباً في خلق تهديد المصلحة الشخصية.

ويتم تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

*** الحد من أهمية المعاملة أو تقليصها.**

*** عزل الفرد من فريق التدقيق.**

4- **العلاقات العائلية والشخصية** Family and Personal Relationships

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد ينشأ عن العلاقات العائلية والشخصية بين أحد أعضاء فريق التأكيد وأحد مدراء أو مسؤولي عميل التأكيد أو موظفين محددين لديه، بالإعتماد على أدوارهم،

تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة، ويعتمد وجود وأهمية أي تهديدات على عدد من العوامل تشمل مسؤوليات الفرد في فريق التدقيق ودور فرد العائلة أو غيره من الأفراد عند العميل ومدى عمق العلاقة، لذلك عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد:

أ- مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التأكيد.

ب- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

أو كان قد شغل ذلك المنصب خلال أي فترة تغطيها العملية أو البيانات المالية، فإنه يمكن تقليص تهديدات الإستقلالية إلى مستوى مقبول فقط من خلال عزل الفرد من فريق التأكيد، فعمق تلك العلاقة يجعل من غير الممكن لأي إجراءات وقائية أخرى تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وعليه، يجب أن لا يكون أي فرد له علاقة كتلك عضواً في فريق التأكيد.

مع الأخذ بعين الإعتبار أن التهديدات على الإستقلالية تنشأ عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد هو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على مركز العميل المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية، وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة- مثل:

*** المنصب الذي يشغله أحد أفراد العائلة المباشرين.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التأكيد.**

لذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

*** عزل الفرد من فريق التأكيد.**

*** هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين.**

كما تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد:

أ- مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التأكيد.

ب- موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة – مثل:

*** طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكيد فرد العائلة المباشر.**

*** المنصب الذي يشغله فرد العائلة المباشر.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التأكيد.**

لذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

*** عزل الفرد من فريق التدقيق.**

*** هيكلة مسؤوليات فريق التدقيق بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية أحد أفراد العائلة المباشرين.**

بالإضافة الى ما تقدم تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون لعضو فريق التأكيد علاقة وثيقة بشخص هو أحد أفراد العائلة المباشرين ولكنه مدير أو مسؤول أو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، لذلك يجب على عضو فريق التأكيد الذي له مثل هذه العلاقة أن يطلب المشورة وفقاً لسياسات وإجراءات الشركة، وتعتمد خطورة التهديدات على عوامل معينة – مثل:

*** طبيعة العلاقة بين عضو فريق التأكيد وفرد العائلة المباشر.**

*** المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.**

*** الدور الذي يلعبه المهني في فريق التأكيد.**

لذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

- عزل المهني من فريق التأكيد.
- هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد بحيث لا يتعامل المهني مع المسائل التي تقع ضمن مسؤولية الفرد الذي يرتبط المهني بعلاقة وثيقة معه.

فضلاً عن ما تقدم من الممكن أن تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة بسبب علاقة شخصية أو عائلية بين:

أ- شريك أو موظف في الشركة ليس عضواً في فريق التأكيد.
ب- أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ويقوم شركاء وموظفو الشركة المدركين لهذه العلاقات بإجراء الإستشارات وفقاً لسياسات وإجراءات الشركة، وبالتالي يعتمد وجود وخطورة أي تهديد على عوامل- مثل:

*** طبيعة العلاقة بين الشريك أو الموظف في الشركة والمدير أو المسؤول أو الموظف لدى العميل.**
*** مقدار التفاعل بين الشريك أو الموظف في الشركة مع فريق التأكيد.**
*** المنصب الذي يشغله الشريك أو الموظف في الشركة.**
*** المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.**

لذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول. وتشمل تلك الإجراءات الوقائية ما يلي:

*** هيكلة مسؤوليات فريق التأكيد لتقليص أي تأثير محتمل على عملية التدقيق.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل التدقيق المنجز.**

وعموماً عند حدوث إنتهاك غير مقصود للقسم (291) فيما يتعلق بالعلاقات العائلية والشخصية، ومع مراعاة أن تحدد الشركة ما إذا كانت ستناقش المسألة مع أولئك المكلفين بالتحكم، فإنه لا يعتبر أنه يؤدي إلى إضعاف الإستقلالية إذا:

أ- وضعت الشركة سياسات وإجراءات تطلب فيها إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن التغيرات في الوضع الوظيفي لأفراد عائلاتهم المباشرين أو القريبين أو أية علاقات شخصية أخرى ينشأ عنها تهديدات على الإستقلالية.

ب- كان الإنتهاك غير المقصود لهذا القسم يتعلق بأحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد الذي أصبح مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التأكيد أو يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها وتم عزل المهني المعني من فريق التأكيد.

ج- طبقت الشركة إجراءات وقائية أخرى عند الضرورة لتقليص أي تهديدات متبقية إلى مستوى مقبول، وتتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل عضو فريق التأكيد.**

*** استثناء المهني المعني من أية عملية جوهرية لإتخاذ القرارات فيما يخص العملية.**

5- **التوظيف لدى عميل تأكيد** Employment with Assurance Clients

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه من الممكن أن تنشأ تهديدات التآلف أو المضايقة إذا كان أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها عضواً في فريق التأكيد أو شريكاً في الشركة، وبالتالي في حال إنضم أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد الشركاء السابقين للشركة إلى عميل التدقيق بمنصب ما ولم تبق الصلات الهامة بين الشركة والفرد، فإن وجود وأهمية التهديد تعتمد على عوامل - مثل:

*** المنصب الذي يشغله الفرد لدى العميل.**

مقدار أي مشاركة ستكون للفرد مع فريق التأكيد.

*** طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد أو الشركة.**

*** المنصب السابق للفرد ضمن الفريق أو الشركة، مثلاً ما إذا كان الفرد مسؤولاً عن المحافظة على إرتباط منتظم مع إدارة العميل أو أولئك المكلفين بالتحكم، وفي جميع الحالات يجب أن لا يستمر الفرد في المشاركة في أعمال أو نشاطات الشركة.**

لذلك يجب أن يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، وتشتمل الأمثلة على تلك الإجراءات الوقائية على ما يلي:

*** عمل ترتيبات بحيث لا يحق للفرد الحصول على أي منافع أو دفعات من الشركة ما لم تتم وفقاً لترتيبات ثابتة ومحددة مسبقاً.**

*** عمل ترتيبات بحيث لا يكون أي مبلغ مستحق للفرد ذا أهمية للشركة.**

*** تعديل خطة التأكيد.**

*** تعيين أفراد في فريق التأكيد لهم خبرة كافية فيما يتعلق بالفرد الذي إنضم إلى العميل.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل العضو السابق في فريق التأكيد.**

وفي حال إنضم شريك سابق للشركة إلى منشأة أصبحت لاحقاً عميل تأكيد لدى الشركة، يجب أن يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

بشكل عام تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية حين يشارك أحد أفراد فريق التأكيد في العملية وهو على علم بأن فريق التأكيد سيلتحق أو قد يلتحق بالعمل لدى عميل التأكيد في وقتٍ ما في المستقبل، ولذلك تقتضي سياسات وإجراءات الشركة من أفراد فريق التأكيد تبليغ الشركة عند الدخول في مفاوضات توظيف مع العميل، وعند إستلام التبليغ، يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسبما يلزم للقضاء التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتشمل الأمثلة على الإجراءات الوقائية:

*** إقصاء الفرد من فريق التأكيد.**

*** مراجعة أية أحكام هامة يصدرها ذلك الفرد أثناء وجوده في الفريق.**

6- **الخدمة الأخيرة لدى عميل التأكيد** Recent Service with an Assurance Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية ومراجعة ذاتية وتآلف إذا خدم عضو فريق التأكيد مؤخراً كمدير أو مسؤول أو موظف لدى عميل التأكيد، وتكون هذه هي الحال حين يتعين على عضو فريق التأكيد تقييم عناصر البيانات المالية التي قام عضو فريق التأكيد بإعداد البيانات المالية لها حين كان يعمل لدى العميل.

وبالتالي في حال كان عضو فريق التأكيد يخدم لدى عميل التأكيد بصفته مديراً أو مسؤولاً أو كان موظفاً يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية للعميل التي عبرت الشركة عن رأيها

فيها خلال الفترة التي يغطيها تقرير التأكيد، قد يكون التهديد الناشئ كبيراً جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقليصه إلى مستوى مقبول، وبناءً على ذلك، يجب أن لا يتم تعيين مثل هؤلاء الأفراد في فريق التأكيد.

وكذلك في حال كان عضو فريق التأكيد يخدم لدى عميل التأكيد بصفته مديراً أو مسؤولاً أو كان موظفاً يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية أو البيانات المالية للعميل التي عبرت الشركة عن رأيها فيها قبل بداية الفترة التي يغطيها تقرير التأكيد، فقد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتآلف- على سبيل المثال- قد تنشأ مثل تلك التهديدات إذا كان يجب في الفترة الحالية تقييم قرار اتخذه ذلك الشخص أو عمل أنجزه في الفترة السابقة أي خلال عمله لدى عميل التأكيد، كجزء من عملية التأكيد الحالية. وتعتمد خطورة التهديدات على العوامل التالية:

* **المنصب الذي كان يشغله الشخص لدى عميل التأكيد.**
* **طول المدة التي انقضت منذ ترك الشخص لعمله لدى عميل التأكيد.**
* **الدور الذي يؤديه المهني في فريق التأكيد.**

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة لتقليص التهديد إلى مستوى مقبول، ومن الأمثلة على تلك الإجراءات عمل مراجعة للعمل المنجز من قبل ذلك عضو فريق التأكيد.

7- العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد

Serving as a Director or Officer of an Assurance Client

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه في حال كان أحد الشركاء أو الموظفين في الشركة يعمل كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد فإن تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية الناشئة ستكون كبيرة جداً بحيث لا توجد أي إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول، وعليه، لا يعمل أي شريك أو موظف كمدير أو مسؤول لدى عميل التأكيد.

مع مراعاة أن من يحمل منصب أمين سر الشركة له مدلولات مختلفة في مناطق مختلفة، فقد تتراوح المهام من مهام إدارية مثل إدارة شؤون الموظفين والإحتفاظ بملفات وسجلات الشركة إلى مهام متنوعة كضمان إلتزام الشركة بالأنظمة أو تقديم المشورة المتعلقة بمسائل حوكمة الشركات. وعموماً ما يشير هذا المنصب إلى إرتباط وثيق بالمنشأة.

وبالتالي في حال كان أحد شركاء أو موظفي الشركة يعمل كأمين سر لعميل تدقيق، فإن تهديدات المراجعة الذاتية والتأييد الناشئة تكون عادة كبيرة جداً بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية تقليصها إلى مستوى مقبول، وبالرغم مما هو وارد في الفقرة السابقة، إذا كان هذا الإجراء مسموح به بشكل محدد بموجب القانون المحلي أو القواعد أو الممارسات المهنية، وبشرط إتخاذ الإدارة لكافة القرارات، يجب أن تقتصر المهام والنشاطات على تلك ذات الطبيعة الإدارية والرسمية- مثل- إعداد المحاضر والمحافظة على العوائد القانونية، ويتم في هذه الظروف تقييم أهمية التهديد وتطبيق الإجراءات والوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أوت تقليصه إلى مستوى مقبول.

وبشكل عام لا ينشأ تقديم الخدمات الإدارية الروتينية التي تهدف إلى دعم وظيفة السكرتارية أو تقديم الإستشارات إلى إدارة السكرتارية في شركة ضرراً على الإستقلالية، طالما أن إدارة العميل تقوم بإتخاذ كافة القرارات ذات الصلة.

8- إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين مع عميل التأكيد

Long Association of Senior Personnel with Assurance Clients

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد تنشأ تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية من إستخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد معينة، وعلى مدى فترة طويلة من الزمن، وتعتمد خطورة التهديد على عوامل مثل:

• طول الفترة الزمنية التي انقضت منذ أن أصبح الفرد عضواً في فريق التأكيد.

*** الدور الذي يلعبه الفرد في فريق التأكيد.**

*** هيكل الشركة.**

*** طبيعة عملية التأكيد.**

*** إحتمالية تغيير إدارة العميل.**

*** إحتمالية تغيير مدى تعقيد وطبيعة المسائل المحاسبية ومسائل إعداد التقارير لدى العميل.**

ولذلك يتم تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول، وتتضمن تلك الإجراءات ما يلي:

- إستبدال كبار الموظفين من فريق التأكيد.

- إشراك محاسب مهني إضافي لم يكن عضواً في فريق التأكيد لمراجعة عمل كبار الموظفين.

- القيام بمراجعات مستقلة للجودة الداخلية أو الخارجية للعملية.

9- تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عملاء التأكيد

Provision of Non-assurance Services to Assurance Clients

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أن الشركات تقدم في العادة لعملاء التأكيد لديها مجموعة من الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد تتناسب مع مهاراتهم وخبراتهم، لكن قد يؤدي تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد إلى ظهور تهديدات على إستقلالية الشركة أو أعضاء فريق التأكيد، وتكون التهديدات الناشئة في الغالب تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد، لذلك عند عدم شمول إرشادات معينة حول خدمة محدد لا تتعلق بالتأكيد في هذا القسم، يتم تطبيق إطار المفاهيم عند تقييم تلك الظروف المحددة.

وبشكل عام قبل قبول الشركة لعملية لتقديم خدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عميل تأكيد، فلا بد من تحديد ما إذا كان تقديم هذه الخدمة يخلق تهديدا على الإستقلالية، وعند تقييم أهمية التهديد على خدمات معينة لا تتعلق بالتأكيد، يجب أن دراسة أي تهديد يعتقد فريق التأكيد أنه ناجم عن توفير خدمات أخرى غير متعلقة بالتأكيد، وفي حال نشوء تهديد لا يمكن تقليصه إلى مستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، فلا يتم تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد مع مراعاة ما يلي:

1/9 مسؤوليات الإدارة Management Responsibilities

تؤدي إدارة الشركة العديد من النشاطات أثناء إدارة المنشأة بما فيه مصلحة الأطراف المعنية في المنشأة، ومن غير الممكن تحديد كل نشاط يقع ضمن مسؤوليات الإدارة، غير أن مسؤوليات الإدارة تشمل قيادة وتوجيه المنشأة، بما في ذلك إتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بالامتلاك وتوزيع الموارد البشرية والمالية والمادية وغير الملموسة والسيطرة عليها، وتعتمد إحتمالية أن يكون النشاط ضمن مسؤوليات الإدارة على الظروف كما يقتضي ممارسة التقدير، ومن الأمثلة على النشاطات التي تعتبر عموماً من ضمن مسؤوليات الإدارة ما يلي:

- **إعداد السياسات والتوجهات الإستراتيجية.**
- **توجيه موظفي المنشاة وتحمل مسؤولية تصرفاتهم.**
- **التصريح بالمعاملات.**
- **تحمل مسؤولية إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**
- **تحمل مسؤولية تصميم الرقابة الداخلية والمحافظة عليها.**

وبشكل عام لا تعتبر النشاطات الروتينية والإدارية أو التي تشمل قضايا غير هامة من ضمن مسؤوليات الإدارة- على سبيل المثال- لا يعتبر تنفيذ معاملة غير هامة صرحت بها الإدارة أو مراقبة مواعيد إيداع العوائد القانونية أو إبلاغ عميل

التدقيق بتلك المواعيد من ضمن مسؤوليات الإدارة، علاوةً على ذلك، لا يعتبر تقديم المشورة والتوصيات لمساعدة الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها على انه تحمل مسؤوليات إدارية.

لذلك يجب الأخذ بعين الإعتبار أنه قد ينشأ عن تحمل مسؤوليات الإدارة لعميل التأكيد تهديدات على الإستقلالية، إذا كانت الشركة ستتحمل مسؤولية الإدارة كجزء من خدمة التأكيد، فإن التهديدات الناشئة ستكون هامة بحيث لا توجد إجراءات وقائية لتقليصها إلى مستوى مقبول.

وعليه، أثناء تقديم خدمات التأكيد إلى عميل التأكيد، يجب أن لا تتحمل الشركة مسؤولية الإدارة كجزء من خدمة التأكيد، وإذا تحملت الشركة مسؤولية الإدارة كجزء من أي خدمة أخرى تقدمها لعميل التأكيد، يجب عليها أن تضمن أن تلك المسؤولية لا تتعلق بموضوع البحث ومعلومات الموضوع الخاصة بعمليات التأكيد التي تقدمها الشركة.

ولتجنب مخاطر تحمل مسؤولية إدارية عند تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد لعميل التأكيد، يجب أن تقتنع الشركة بأن أحد أعضاء الإدارة مسؤول عن عمل التقديرات والقرارات الهامة التي تعتبر من مسؤوليات الإدارة وتقييم نتائج الخدمة وتحمل نتائج التصرفات التي ستتم والناجمة عن نتائج الخدمة، حيث يقلل هذا من مخاطر عمل الشركة بصورة غير مقصودة لأي تقديرات أو قرارات هامة نيابة عن الإدارة، وتتقلص المخاطر أكثر عندما تعطي المنشأة للعميل فرصة عمل تقديرات وقرارات مبينة على تحليل موضوعي وتتسم بالشفافية وعرض القضايا.

2/9 الإعتبارات الأخرى Other Considerations

بالإضافة الى ما تقدم يمكن أن تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما تقدم الشركة خدمات غير متعلقة بالتأكيد مرتبطة بمعلومات الموضوع لعملية التأكيد، وفي هذه الحالات، يتم تقييم أهمية مشاركة الشركة في معلومات موضوع عملية التأكيد وتحديد ما إذا كان من الممكن تقليص تهديد المراجعة الذاتية ذو المستوى غير المقبول إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.

كما يمكن أن ينشأ تهديد المراجعة الذاتية إذا كانت الشركة مشاركة في إعداد معلومات الموضوع والتي تكون لاحقاً معلومات موضوع عملية التأكيد - على سبيل المثال- ينشأ تهديد المراجعة الذاتية إذا طورت الشركة أو أعدت معلومات مالية مستقبلية وقدمت لاحقاً تأكيداً حول تلك المعلومات، نتيجة لذلك، تقيم الشركة أهمية أي تهديد مراجعة ذاتية ناشئ عن تقديم هذه الخدمات وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

بشكل عام عندما تؤدي الشركة تقييما يشكل جزءً من معلومات موضوع عملية التأكيد، يجب على الشركة أن تقيم أهمية أي تهديد مراجعة ذاتية وتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى مستوى مقبول.

10- **الأتعاب** Fees

1/10 **الأتعاب - الحجم النسبي** Fees—Relative Size

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه عندما يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي رسوم الشركة التي تعتبر عن رأي التأكيد، فقد ينشأ عن الإعتماد على ذلك العميل وعن القلق حيال إحتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية، وتعتمد خطورة التهديد على عوامل- مثل:

- **الهيكل التشغيلي للشركة.**
- **ما إذا كانت الشركة قائمة على أساس متين أم جديدة الإنشاء.**
- **أهمية العميل من الناحية النوعية و/أو الكمية بالنسبة للشركة.**

ولذلك يجب هنا تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

- **تقليص الإعتماد على العميل.**

*** المراجعات الخارجية لرقابة الجودة.**

*** استشارة طرف ثالث، مثل هيئة تنظيمية مهنية أو محاسب مهني آخر، حول تقديرات التدقيق الرئيسية.**

كما قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة عندما تشكل الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إيراد عملاء شريك مستقل أو نسبة كبيرة من إيراد مكتب مستقل للشركة، ولذا يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات إشراك مهني إضافي لم يكن عضو في فريق التأكيد لمراجعة العمل المنجز أو تقديم المشورة حسب الضرورة.

2/10 الأتعاب - متأخرة الدفع Fees—Overdue

قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التأكيد غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التدقيق للسنة التالية.

وبشكل عام، يتوقع أن تطلب الشركة دفع تلك الرسوم قبل إصدار تقرير التأكيد، أما إذا بقيت الرسوم غير مدفوعة بعد إصدار التقرير، لذا يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم لتقليص التهديد إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات إشراك محاسب مهني إضافي لم يشارك في عملية التدقيق لمراجعة العمل المنجز أو إسداء النصيحة.

كما يجب على الشركة أن تنظر فيما إذا كان يمكن إعتبار الرسوم متأخرة الدفع مرادفة لقرض منح للعميل، وما إذا كان من المناسب إعادة تعيين الشركة نظراً لأهمية الرسوم متأخرة الدفع.

3/10 التكاليف المشروطة Contingent Fees

تعرف التكاليف المشروطة بأنها:

"التكاليف المحسوبة على أساس محدد مسبقاً فيما يتعلق بحصيلة معاملة، أو نتيجة الخدمات المنجزة".

ومع مراعاة أن التكاليف لا تعد مشروطة إذا فرضتها محكمة أو سلطة عامة أخرى، فقد ينشأ عن فرض إحدى الشركات تكلفة مشروطة بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يتعلق بعملية تدقيق تهديدات مصلحة شخصية كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليصها إلى حد مقبول، وبالتالي، لا يمكن للشركة المشاركة في أي ترتيب رسوم من هذا النوع.

كما قد ينشأ أيضاً عن التكلفة المشروطة التي تفرضها إحدى الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يخص خدمة غير متعلقة بالتأكيد تقدمها لعميل التأكيد تهديدات مصلحة شخصية، إذا كانت نتيجة الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد وبالتالي مبلغ الرسوم معتمدة على التقدير المستقبلي أو الحالي المرتبط بموضوع هام بالنسبة لمعلومات موضوع عملية التأكيد، وحيث لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، عليه، يجب عدم قبول تلك الترتيبات.

أما بالنسبة لترتيبات التكاليف المشروطة الأخرى المفروضة من قبل الشركة مقابل الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد المقدمة لعميل التأكيد، يعتمد وجود وأهمية التهديدات على عوامل - مثل:

- **نطاق مبالغ التكاليف المحتملة.**
- **ما إذا كانت سلطة ملائمة ستحدد نتيجة الموضوع الذي تحدد الرسوم بناءً عليه.**
- **طبيعة الخدمة.**
- **أثر الحدث أو المعاملة على البيانات المالية.**

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة عمل التأكيد وخلافاً لذلك تقديم النصح.**

*** إستخدام مهنيين ليسوا أعضاء في فريق التأكيد لأداء الخدمة غير المتعلقة بالتأكيد.**

11- **الهدايا والضيافة** Gifts and Hospitality

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل تأكيد تهديدات مصلحة شخصية وتآلف، فإذا قبلت الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد هدايا أو ضيافة، فيما عدا الحالات التي تكون فيها قيمة تلك الهدايا أو الضيافة غير هامة، فإن التهديدات الناشئة تكون كبيرة جداً بحيث لا يوجد إجراءات وقائية يمكنها تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول وبالتالي، لا يجب أن لا تقبل الشركة أو عضو فريق التدقيق مثل تلك الهدايا أو الضيافة.

12- **المقاضاة الفعلية أو المهدد بها** Actual or Threatened Litigation

يشير مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين الى أنه حين يتم رفع دعوى، أو يبدو أن ذلك على وشك الحدوث، بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وعميل التأكيد، قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية أو مضايقة، ولا بد أن تتصف العلاقة التي تربط بين إدارة العميل وأعضاء فريق التأكيد بالصراحة التامة، والإفصاح الكامل فيما يتعلق بكافة جوانب العمليات التجارية لعميل ما، ولذلك عندما تكون الشركة في وضع الخصم بالنسبة لإدارة العميل بسبب المقاضاة الفعلية أو المهدد بها، مما يؤثر على رغبة الإدارة بتقديم إفصاحات كاملة، ينشا عن ذلك تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف، وتعتمد خطورة التهديد الناشئ على عوامل- مثل:

*** أهمية المقاضاة.**

*** ما إذا كانت المقاضاة ترتبط بعملية تأكيد سابقة.**

ولذلك يجب تقييم خطورة التهديد، وتطبيق الإجراءات الوقائية كما يلزم للقضاء على التهديد أو تقليصه إلى حد مقبول، وقد تتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

*** إذا كانت المقاضاة تشمل عضواً في فريق التأكيد، إقصاء الفرد من فريق التأكيد.**

*** إشراك محاسب مهني لمراجعة العمل المنجز.**

*** إذا كانت تلك الإجراءات لا تقلص التهديد إلى مستوى مقبول، يكون الإجراء الوحيد المناسب هو الإنسحاب من عملية التأكيد أو رفض قبولها.**

بالإضافة الى ما تقدم فقد أصدر مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين التفسير 1/ 2005 المنقح في 7/ 2009، ليتطابق مع التغييرات الناتجة عن مشروع مجلس معايير الأخلاق الدولي لتحسين الوضوح في القواعد، والمتعلق بتطبيق القسم (291) على عمليات التأكيد التي لا تعتبر عمليات تدقيق بيانات مالية، مع الأخذ بعين الإعتبار أن التفسير قد ركز على قضايا التطبيق التي تخص عمليات التأكيد التي لا تعد عمليات تدقيق للبيانات المالية كما يلي:

1- عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد

يتم إجراء تقييم أو قياس موضوع البحث في عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد من قبل الطرف المسؤول، ويكون شكل المعلومات المتعلقة بالموضوع على هيئة توكيد يقوم به الطرف المسؤول يتم توفيره للمستخدمين المقصودين، وبالتالي في عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد، تُطلب الإستقلالية من الطرف المسؤول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع والذي قد يكون مسؤولاً أيضاً عن موضوع البحث، وكذلك في عمليات التأكيد على أساس التوكيد حيث يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن المعلومات المتعلقة بالموضوع لكن ليس عن الموضوع، تُطلب الإستقلالية من الطرف المسؤول، بالإضافة إلى ما تقدم، يجب تقييم أية تهديدات يكون لدى الشركة سبب للاعتقاد بأنها تنشأ بسبب مصالح وعلاقات بين أحد أعضاء فريق التأكيد والشركة وشركة ضمن المجموعة والطرف المسؤول عن موضوع البحث.

2-عمليات التأكيد القائمة على أساس التقارير المباشرة

في عملية تأكيد تستند إلى إعداد التقارير المباشرة، يجري المحاسب المهني في الممارسة العامة تقييم أو قياس موضوع البحث مباشرة، أو يحصل على تمثيل من الطرف المسؤول الذي أجرى التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المقصودين، ويتم تقديم المعلومات المتعلقة بالموضوع إلى المستخدمين المقصودين في تقرير التأكيد.

3-أطراف مسئولة متعددة

قد يكون هناك العديد من الأطراف المسؤولة في عمليات التأكيد القائمة على أساس التوكيد أو المستندة إلى إعداد التقارير المباشرة - على سبيل المثال- قد يطلب من المحاسب المهني في الممارسة لعامة أن يقدم تأكيدا على إحصائيات التوزيع الشهرية لعدد من الصحف المملوكة بصورة مستقلة، ويمكن أن تكون المهمة هي عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد حيث تقيس كل صحيفة التوزيعات الخاصة بها وتُعرض الإحصائيات في توكيد متاح للمستخدمين المقصودين، وكخيار بديل، قد تكون تلك المهمة هي عملية تأكيد تستند إلى إعداد التقارير المباشرة حيث لا يكون هناك توكيد وقد يكون أو لا يكون هناك تمثيل من الصحف.

وفي تلك العمليات وعند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق الأحكام الواردة في القسم (290) على كل طرف مسؤول، قد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت علاقة أو مصلحة بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وطرف مسؤول محدد هي السبب في ظهور تهديد على الإستقلالية يتضح بأنه غير هام في سياق المعلومات المتعلقة بالموضوع، ويأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار ما يلي:

أ- اهمية المعلومات المتعلقة بالموضوع (أو موضوع البحث) الذي يكون الطرف المسؤول المحدد مسؤولاً عنه.

ب- نطاق المصالح العامة المرتبطة بالعملية.

أما إذا حددت الشركة أن تهديد الإستقلالية الناشئ بسبب مثل هذه العلاقات مع طرف مسؤول محدد هو غير هام، فقد لا يكون من الضروري تطبيق كافة أحكام القسم(291) على ذلك الطرف المسؤول.

حالة إفتراضية: لتوضيح تطبيق القسم (291) بإفتراض أن العميل ليس عميل تدقيق بيانات مالية للشركة أو شركة ضمن المجموعة:

تقوم إحدى الشركات بتقديم تأكيد حول إجمالي إحتياطات النفط المؤكدة لعشر شركات مستقلة، وقد أجرت كل شركة دراسات استطلاعية جغرافية وهندسية لتحديد إحتياطاتها (موضوع البحث)، وهناك معايير موضوعة لتحديد متى يمكن أن يُعتبر الاحتياطي بأنه مؤكد والتي يحدد المحاسب المهني في الممارسة العامة بأنها معايير مناسبة للعملية، وفيما يلي إحتياطي النفط المؤكدة لكل شركة كما في 31/ 12/ ××20 كما يلي بآلاف البراميل):

الشركة	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	إجمالي
الاحتياطي	5.2	725	3.260	15	6.7	39.126	345	175	24.135	9.635	104.301

ويمكن بناءً العملية بطرق مختلفة كما يلي:

1 - العمليات القائمة على أساس التوكيد

أ- تقيس كل شركة الاحتياطي الخاص بها، وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين.

ب- تقيس كل منشأة بإستثناء الشركات الاحتياطي، وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين.

2 - العمليات المستندة إلى إعداد التقارير المباشرة

أ- تقيس كل شركة الاحتياطي، وتزود شركة التدقيق بتعهد خطي يقيس إحتياطاتها وفق معايير موضوعة لقياس الإحتياطات المؤكدة، لا يتوفر ذلك التعهد للمستخدمين المقصودين.

ب- تقيس الشركة مباشرة إحتياطات بعض الشركات.

3 - تطبيق المنهج

1/3 تقيس كل شركة الاحتياطي الخاص بها، وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين:

يوجد العديد من الأطراف المسؤولة في هذه العملية (الشركات 1-10)، وعند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق أحكام الإستقلالية على كافة الشركات، فقد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت مصلحة أو علاقة مع شركة محددة تتسبب في ظهور تهديد على الإستقلالية بمستوى غير مقبول، ويأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار عوامل- مثل:

*** أهمية الإحتياطات المؤكدة للشركة فيما يتعلق بإجمالي الإحتياطات التي سيتم تقديم تقارير بها.**

**** نطاق المصلحة العامة المرتبطة بالعملية (وفقاً لما سبق ذكره بشأن الأطراف المسؤولة المتعددة).**

على سبيل المثال- تشكل الشركة (8) ما نسبته 0.17٪ من إجمالي الاحتياطي، لذلك فإن وجود علاقة تجارية أو مصلحة مع الشركة (8) يتسبب في ظهور تهديد أقل بالقياس مع وجود علاقة مشابهة مع الشركة (6) التي تشكل ما يقارب 37.5٪ من الإحتياطات، وبعد أن يتم تحديد تلك الشركات التي تنطبق عليها متطلبات الإستقلالية، يُطلب من فريق التأكيد والشركة أن يكونوا مستقلين عن أولئك الأطراف المسؤولة الذين يمكن أن يُعتبروا بأنهم عملاء تأكيد.

2/3 تقيس كل منشأة بإستثناء الشركات الاحتياطي، وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين:

يجب أن تكون الشركة مستقلة عن المنشأة التي تقيس الإحتياطات، وتقدم توكيداً إلى الشركة والمستخدمين المقصودين (وفقاً لما سبق ذره بخصوص عمليات التأكيد على أساس التوكيد)، وبالتالي لا تكون تلك المنشأة مسئولة عن موضوع

البحث، وبالتالي يجب تقييم أي تهديدات يكون لدى الشركة سبباً لتعتقد بأنها تنشأ بسبب مصالح/ علاقات مع الطرف المسؤول عن موضوع البحث (وفقاً لما سبق ذكره بخصوص عمليا التأكيد على أساس التوكيد)، حيث أن هناك العديد من الأطراف المسؤولة عن موضوع البحث في هذه العملية (الشركات 1-10)، وكما نوقش في المثال أعلاه، من الممكن أن تأخذ الشركة بالحسبان ما إذا كانت مصلحة أو علاقة ما مع شركة محددة تتسبب في ظهور تهديد ليس بمستوى مقبول.

3/ 3 تقوم كل شركة بتزويد شركة التدقيق بتعهد يقيس إحتياطاتها وفق معايير موضوعة لقياس الإحتياطات المؤكدة، ولا يتوفر ذلك التعهد للمستخدمين المقصودين:

هناك العديد من الأطراف المسؤولة في هذه العملية (الشركات 1-10)، وعند تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق أحكام الإستقلالية على كافة الشركات، فقد تأخذ الشركة بعين الإعتبار ما إذا كانت مصلحة أو علاقة مع شركة محددة تتسبب في ظهور تهديد على الإستقلالية ليس بمستوى مقبول، ويأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار عوامل- مثل:

*** أهمية الإحتياطات المؤكدة للشركة فيما يتعلق بإجمالي الإحتياطات التي سيتم تقديم تقارير بها.**

**** نطاق المصلحة العامة المرتبطة بالعملية.**

على سبيل المثال، تشكل الشركة (8) ما نسبته 0.17٪ من إجمالي الإحتياطات، لذلك فإن وجود علاقة تجارية أو مصلحة مع الشركة (8) يتسبب في ظهور تهديد أقل بالقياس مع وجود علاقة مشابهة مع الشركة (6) التي تشكل ما يقارب 37.5٪ من الإحتياطات، وبعد أن يتم تحديد تلك الشركات التي تنطبق عليها متطلبات الإستقلالية، يجب أن يكون فريق التأكيد والشركة مستقلين عن أولئك الأطراف المسؤولة الذين يمكن أن يُعتبروا بأنهم عملاء تأكيد.

3/ 4 تقيس الشركة مباشرة إحتياطات بعض الشركات: التطبيق هو ذات التطبيق المتبع في المثال 3/ 3.

أسئلة الفصل السادس

أسئلة للمراجعة

6-1 عرف مصطلح الأستقلالية، مع بيان تأثير قبول العملية أو الإستمرار فيها عليه؟

6-2 إشرح المقصود بعمليات التأكيد مع بيان الفرق بين عمليات التأكيد المباشرة، وعمليات التأكيد على أساس التوكيد؟

6-3 وضح علاقة عمليات التأكيد بالأستقلالية؟

6-4 وضح علاقة عمليات التأكيد على أساس التوكيد بالأستقلالية؟

6-5 وضح علاقة عمليات التأكيد على أساس التقارير المباشرة بالأستقلالية؟

6-6 ناقش علاقة التقارير التى تشمل قيداً علي الإستخدام أو التوزيع بالإستقلالية؟

6-7 ناقش علاقة الأطراف المسؤولة المتعددة علي الإستخدام أو التوزيع بالإستقلالية؟

6-8 ناقش علاقة مدة العملية والتوثيق بالإستقلالية؟

6-9 وضح تأثير المصلحة المالية المباشرة وغير المباشرة على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟.

6-10 أذكر العوامل المؤثرة في تهديد المصلحة المالية، والإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهتها؟

6-11 وضح تأثير القروض والضمانات على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟.

6-12 وضح تأثير العلاقات التجارية على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟.

6-13 وضح تأثير العلاقات العائية والشخصية على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-14 أذكر العوامل المؤثرة في تهديد العلاقات العائلية والشخصية، والإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهتها؟

6-15 وضح تأثير التوظيف لدى عميل تأكيد على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-16 وضح تأثير الخدمة الأخيرة لدى عميل تأكيد على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-17 أذكر العوامل المؤثرة في تهديد الخدمة الأخيرة لدى عميل، والإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهتها؟

6-18 بين تأثير العمل كمدير أو مسئول لدى عميل التأكيد على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-19 ناقش تأثير وجود إرتباط طويل الأجل بين كبار الموظفين مع عميل تأكيد على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-20 وضح تأثير تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكيد الى عملاء التأكيد على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-21 وضح تأثير الحالات المختلفة للأتعاب على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-22 ناقش تأثير المقاضاة الفعلية أو المهدد بها على إستقلالية المحاسب المهني عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى؟

6-23 أذكر العوامل المؤثرة في تهديد المقاضاة الفعلية أو المهدد بها، والإجراءات الوقائية اللازمة لمواجهتها؟

أسئلة متعددة الإختيار

1- أياً من القواعد التالية الإستقلية عند القيام بعليات التأكيد الأخرى؟

أ- 291

ب- 280

ج- 290

د- 270

2- يتم إجراء تقييم أو قياس موضوع البحث ي عملية تأكيد قائمة على أساس التوكيد من قبل:

أ- الطرف المسئول

ب- الممارس

ج- المستخدم المقصود

د- المدقق الداخلي

3- في عملية تأكيد على أساس التقارير المباشرة يتم تقديم المعلومات المتعلقة بالموضوع الى المستخدمين المقصودين :

أ- في تقرير تأكيد

ب- شفوياً

ج- على هيئة تأكيد يقوم به الطرف المسؤول

د- في شكل ملاحظة

4- في اغلب عمليات التأكيد يوجد

أ- طرف مسئول

ب- طرفان مسئولان

ج- ثلاثة أطراف مسئولة

د- أربعة أطراف مسئولة

5- أن إمتلاك مصلحة مالية عند عميل تدقيق معين يؤدي الى نشوء تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التآلف

د- التأييد

6- إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق فإن ذلك قد يؤدي الى نشوء تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التآلف

د- التأييد

7- عندما يعلم عضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته القريبين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإنه قد ينشأ تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التآلف

د- التأييد

8- إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند منشأة لها حصة مسيطرة عند عميل التدقيق، وكان العميل مهما للمنشأة، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون:

أ- هاماً جداً

ب- هام

ج- معتدل

د- منخفض

9- يخلق إمتلاك شركة أو عضو في فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد بوصفه أحد الأمناء تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التألف

د- التأييد

10- إن تقديم قرض أو ضمان قرض إلى عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة قد يؤدي إلى خلق تهديد على:

أ- الإستقلالية

ب- الموضوعية

ج- النزاهة

د- الكفاءة والعناية المهنية

11- إذا لم يتم منح القرض أو الضمان بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية، فقد ينشأ تهديد مصلحة شخصية:

أ- هاماً جداً

ب- هاماً

ج- معتدلاً

د- منخفضاً

12- في حال قبول عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة لقرض من عميل التأكيد أو كفالة القرض من قبل العميل الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة، فإن ذلك قد يؤدي الى نشأة تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التآلف

د- التأييد

13- في حال قدم عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرضا إلى عميل التأكيد أو ضمان، فإن ذلك قد يؤدي الى نشأة تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة

ج- التآلف

د- التأييد

14- من الممكن أن تخلق العلاقة التجارية الوثيقة بين شركة ما أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين وعميل التأكيد أو إدارته، تهديد:

أ- المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ب- المضايقة أوالتآلف

ج- التآلف والمراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة

15- قد ينشأ عن العلاقات العائلية والشخصية بين أحد أعضاء فريق التأكيد وأحد مدراء أو مسؤولي عميل التأكيد أو موظفين محددين لديه، بالإعتماد على أدوارهم، تهديد:

أ- مصلحة شخصية أو تآلف أو مضايقة.

ب- مضايقة أو تآلف

ج- تآلف ومراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة أو مصلحة شخصية

16- إذا كان أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها عضواً في فريق التأكيد أو شريكاً في الشركة فإن ذلك يؤدي الى نشأة تهديد:

أ- التآلف أو المضايقة

ب- المراجعة الذاتية

ج- التأييد أو المضايقة أو مصلحة شخصية

د- التأييد والمراجعة الذاتية

17- حين يشارك أحد أفراد فريق التأكيد في العملية وهو على علم بأن فريق التأكيد سيلتحق أو قد يلتحق بالعمل لدى عميل التأكيد في وقتٍ ما في المستقبل فإن ذلك قد يؤدي الى نشأة تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة أوالتآلف

ج- التآلف والمراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة

18- عندما يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي رسوم الشركة التي تعتبر عن رأي التأكيد، قد ينشأ عن الإعتماد على ذلك العميل وعن القلق حيال إحتمالية فقدان العميل تهديد:

أ- المصلحة الشخصية

ب- المضايقة أوالتآلف

ج- التآلف والمراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة

19- عندما تشكل الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إيراد عملاء شريك مستقل أو نسبة كبيرة من إيراد مكتب مستقل للشركة فإن ذلك قد يؤدي الى نشأة تهديد:

أ- المصلحة الشخصية أو المضايقة

ب- المضايقة أوالتآلف

ج- التآلف والمراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة

20- إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التأكيد غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التدقيق للسنة التالية قد ينشأ تهديد:

أ- المصلحة الشخصية.

ب- المضايقة أوالتآلف

ج- التآلف والمراجعة الذاتية

د- التأييد والمضايقة

حالات للمناقشة

الحالة الأولى: ضع علامة صح أو علامة خطأ أما كل عبارة من العبارات التالية:

أ- يعتمد وجود وأهمية أي تهديد ينشأ نتيجة للمصلحة المالية على دور الشخص الذي يمتلك المصلحة المالية.

ب- يعتمد وجود وأهمية أي تهديد ينشأ نتيجة للمصلحة المالية على ما إذا كانت المصلحة المالية مباشرة أم غير مباشرة.

ج- يعتمد وجود وأهمية أي تهديد ينشأ نتيجة للمصلحة المالية على أهمية المصلحة المالية.

د- يعتمد تحديد ما إذا كانت المصالح المالية تعتبر مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة على ما إذا كان المالك المستفيد يمتلك السيطرة على وسيلة الإستثمار أو القدرة على التأثير على قرارات الإستثمار.

هـ- عند وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية مباشرة.

و- عند عدم وجود سيطرة على وسيلة الإستثمار أو قدرة على التأثير على قرارات الإستثمار، تعرف هذه القواعد المصلحة المالية على أنها مصلحة مالية غير مباشرة.

ز- إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً.

ح- يجب أن لا يكون لأي أحد من أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

ط- عندما يعلم عضو من فريق التأكيد بأن أحد أفراد عائلته القريبين يمتلك مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق، فإنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية.

ي- إذا كان لدى أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند منشأة لها حصة مسيطرة عند عميل التدقيق، وكان العميل مهما للمنشأة، فإن تهديد المصلحة الشخصية الناشئ يكون هاماً جداً.

ك- يجب أن لا يكون لأي أحد من أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرة أو شركة ما مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند العميل.

ل- يخلق إمتلاك شركة أو عضو في فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التأكيد بوصفه أحد الأمناء تهديد المصلحة الشخصية.

م- يجب أن يحدد أفراد فريق التأكيد إمكانية نشوء تهديد المصلحة الشخصية نتيجة أي مصالح مالية معروفة في عميل التدقيق محتفظ بها من قبل أفراد آخرين بمن فيهم الشركاء والموظفين المهنيون في الشركة، عدا المشار إليهم أعلاه، وأفراد عائلاتهم المباشرين.

ن- إذا استلمت الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو موظف في الشركة أو أي من أفراد عائلة العضو المباشرين مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية هامة غير مباشرة عند عميل التدقيق عبر إرث أو هبة أو نتيجة إندماج، ولم يسمح بالإحتفاظ بتلك المصلحة بموجب القسم (291)، فإنه يجب التصرف بالمصلحة المالية مباشرة أو التصرف بمبلغ كاف من المصلحة المالية غير مباشرة بحيث لا تعتبر المصالح المتبقية هي مصالح هامة.

ش- إن الإنتهاك غير المقصود للقسم (291) كونه يتعلق بمصلحة مالية ما لدى عميل التدقيق لا يضعف من الإستقلالية عندما تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب إبلاغ الشركة مباشرة عن أية خروقات تنجم عن شراء مصلحة مالية أو وراثتها أو إمتلاكها عند عميل التأكيد.

الحالة الثانية: ضع علامة صح أو علامة خطأ أما كل عبارة من العبارات التالية:

أ- يجب أن لا يقبل فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرض أو ضمان.

ب- إن تقديم قرض أو ضمان قرض من عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة إلى أحد أعضاء فريق التأكيد أو عائلاتهم المباشرة لا يؤدي إلى خلق تهديد على الإستقلالية إذا تم منح القرض أو الضمان بموجب إجراءات وبنود وشروط الإقراض العادية.

ج- في حال قبول عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة لقرض من عميل التأكيد أو كفالة القرض من قبل العميل الذي لا يكون عبارة عن بنك أو مؤسسة مشابهة، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً.

د- في حال قدم عضو فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو الشركة قرضا إلى عميل التأكيد أو ضمان، فإن تهديد المصلحة الشخصية يكون هاماً جداً.

هـ- إذا كان لدى للشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين ودائع أو حسابات مضاربة عند عميل التأكيد الذي يكون عبارة عن بنك أو مضارب أو مؤسسة مشابهة، فلا ينشأ تهديد على الإستقلالية إذا تم الإحتفاظ بالوديعة أو الحساب بموجب البنود التجارية العادية.

و- من الممكن أن تخلق العلاقة التجارية الوثيقة بين شركة ما أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلته المباشرين وعميل التأكيد أو إدارته، تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ز- من الممكن أن يخلق إمتلاك مصلحة مالية في مشروع مشترك إما مع العميل أو مالك مسيطر أو مدير أو مسؤول أو أي فرد آخر ممن يقومون بأنشطة إدارية عليا لذلك العميل تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ح- من الممكن أن تخلق ترتيبات لدمج واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات الشركة مع واحدة أو أكثر من خدمات أو منتجات العميل وتسويق الرزمة الجديدة بالإشارة إلى كلا الطرفين تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ط- من الممكن أن تخلق ترتيبات التوزيع أو التسويق التي توزع بموجبها الشركة منتجات أو خدمات العميل، أو يوزع العميل منتجات أو خدمات الشركة تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ي- لا يؤدي شراء البضائع والخدمات من عميل التأكيد من قبل الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد أو أحد أفراد عائلاتهم المباشرين إلى نشوء تهديد على الإستقلالية إذا كانت المعاملة ضمن السياق الطبيعي للأعمال وعلى أساس تجاري.

ك- أن التهديدات على الإستقلالية تنشأ عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد هو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على مركز العميل المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

ل- تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد مديراً أو مسؤولاً لدى عميل التأكيد.

م- تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون أحد أفراد العائلة المباشرين لعضو فريق التأكيد موظفاً يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ن- تنشأ التهديدات على الإستقلالية عندما يكون لعضو فريق التأكيد علاقة وثيقة بشخص هو أحد أفراد العائلة المباشرين ولكنه مدير أو مسؤول أو موظف يشغل منصب يخوله ممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

ش- من الممكن أن تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة بسبب علاقة شخصية أو عائلية بين شريك أو موظف في الشركة ليس عضواً في فريق التأكيد.

ع- من الممكن أن تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف أو المضايقة بسبب علاقة شخصية أو عائلية بين أحد المدراء أو المسؤولين لدى عميل التدقيق أو أحد الموظفين ممن يشغل منصباً يمارس من خلاله تأثيراً هاماً على إعداد السجلات المحاسبية للعميل أو البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها.

الحالة الثالثة: ضع علامة صح أو علامة خطأ أما كل عبارة من العبارات التالية:

أ- عندما يشكل إجمالي الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التأكيد نسبة كبيرة من إجمالي رسوم الشركة التي تعتبر عن رأي التأكيد، قد ينشأ عن الإعتماد على ذلك العميل وعن القلق حيال إحتمالية فقدان العميل تهديد مصلحة شخصية.

ب- عندما تشكل الرسوم التي يتم تحصيلها من عميل التدقيق نسبة كبيرة من إيراد عملاء شريك مستقل أو نسبة كبيرة من إيراد مكتب مستقل للشركة، قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية أو المضايقة.

ج- قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية إذا بقيت الرسوم المستحقة من عميل التأكيد غير مدفوعة لفترة طويلة، خصوصاً إذا لم يتم دفع جزء كبير منها قبل إصدار تقرير التدقيق للسنة التالية.

د- قد ينشأ عن فرض إحدى الشركات تكلفة مشروطة بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يتعلق بعملية تدقيق تهديدات مصلحة شخصية كبيرة جداً.

هـ- قد ينشأ أيضاً عن التكلفة المشروطة التي تفرضها إحدى الشركات بشكل مباشر أو غير مباشر مثلاً عن طريق وسيط فيما يخص خدمة غير متعلقة بالتأكيد تقدمها لعميل التأكيد تهديدات مصلحة شخصية.

و- قد ينشأ عن قبول الهدايا أو الضيافة المقدمة من عميل تأكيد تهديدات مصلحة شخصية وتآلف.

ز- لا يجب أن لا تقبل الشركة أو عضو فريق التدقيق هدايا أو ضيافة.

ح- عندما يتم رفع دعوى، أو يبدو أن ذلك على وشك الحدوث، بين الشركة أو أحد أعضاء فريق التأكيد وعميل التأكيد، قد تنشأ تهديدات مصلحة شخصية أو مضايقة.

ط- عندما تكون الشركة في وضع الخصم بالنسبة لإدارة العميل بسبب المقاضاة الفعلية أو المهدد بها، مما يؤثر على رغبة الإدارة بتقديم إفصاحات كاملة، ينشا عن ذلك تهديدات مصلحة شخصية أو تآلف.

الحالة الرابعة: فيما يلي مجموعة من العلاقات بين العميل وفريق التدقيق:

1- المصالح المالية

2- القروض والضمانات

3- العلاقات التجارية

4- العلاقات العائلية والشخصية

5 - التوظيف لدى عميل تدقيق

6- الخدمة الأخيرة لدى عميل التدقيق

7- العمل كمدير أو مسؤول لدى عميل تدقيق

8- إرتباط طويل الأمد بين كبار الموظفين (بما فيهم إستبدال الشركاء) مع عميل التدقيق

9- تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتأكيد إلى عملاء التدقيق

11- الأتعاب

12- نسبة الأتعاب- الحجم النسبي

13-الأتعاب- متأخرة الدفع

14- التكاليف المشروطة

15- الهدايا والضيافة

16- المقاضاة الفعلية أو المهدد بها

والمطلوب:

أ- تحديد التهديدات عل الأستقلالية.

ب- تقييم أهمية التهديدات.

ج- تطبيق الإجرءات الوقائية

أسئلة للبحث

- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى.
- أكتب بحث حول مدى تطبيق المحاسب المهني في بلدك لمدخل الإطار المفاهيمي للأستقلالية عند تقديم تقدير الإتعاب.

ملاحظة هامة: جميع إجابات الأسئلة متعددة الإختيار (أ)

ملاحق الكتاب

- ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسب والمراجع الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
- قائمة بأهم مصطلحات أخلاقيات مهنة المحاسبة

7

ملاحق الكتاب

1/7 ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسب والمراجع الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (*)

المقدمة

المحاسبة من المهن التي يجب شرعا توافرها والاهتمام بها باعتبارها من فروض الكفاية، وهي – بالإضافة إلى تعريفها الفني – وسيلة لتحقيق واجب شرعي، وهو إثبات وقياس وتوزيع الحقوق بين أصحابها بالعدل، وقد جاء في شأن مبدأ العدل قول الله تعالى: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ يَأۡمُرُ بِٱلۡعَدۡلِ وَٱلۡإِحۡسَٰنِ﴾(1)، وقوله تعالى: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ يَأۡمُرُكُمۡ أَن تُؤَدُّواْ ٱلۡأَمَٰنَٰتِ إِلَىٰٓ أَهۡلِهَا وَإِذَا حَكَمۡتُم بَيۡنَ ٱلنَّاسِ أَن تَحۡكُمُواْ بِٱلۡعَدۡلِ﴾(2)، ويقابل مبدأ العدل في الفكر المحاسبي مفهوم "الإظهار العادل". وعلى الرغم من أن معايير المحاسبة والمراجعة تؤدي من ناحية موضوعية إلى تحقيق هذا المبدأ إلا أن العدل قيمة أخلاقية فكان لابد للعاملين في هذا المجال من ميثاق أخلاقي يكون مرشدا في مزاولتهم المهنة.

ولكي يتوافر للميثاق قوة اعتبارية لابد من مصدر يستمد منه الأسس والمبادئ الأخلاقية التي يشتمل عليها، وبذلك يتوافر له الإلزام مهما كان نوعه ودرجته، وإذا كانت المواثيق الأخلاقية المتاحة في المحاسبة يقتصر مصدرها على معطيات الفكر الإنساني المجرد وتستمد قوتها من الالتزام المهني ومتطلبات نجاح المهنة وكسب ثقة العملاء والمجتمع بوجه عام أو من التشريعات الوضعية، أو من كليهما، فان مصدر ومرجع أخلاقيات المحاسب (3) في المنظور الإسلامي يعتمد

(*) هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، (1998)، ،معايير المحاسبة والمراجعة – الأخلاقيات ، هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ، المنامة ، البحرين.

(1) سورة النحل / 90.

(2) سورة النساء / 58.

(3) استخدمت كلمة (المحاسب) مرادا بها المحاسب والمراجع.

على مبادئ و أحكام العقيدة والشريعة ومبادئها تعطي هذه الأخلاقيات قوة إلزامية ترتكز على بواعث دينية دائمة تفوق في مقاصدها البواعث الأخرى.

كذلك فان استمداد الأخلاقيات من الشريعة الإسلامية يكسبها خصائصها المتمثلة في الشمولية والعالمية والجمع بين الثبات والمرونة، وبما أن المحاسبة مهنة تتأثر بقيم و أخلاقيات المجتمع فان التأثير ينبغي أن يكون لقيم وأخلاقيات المجتمع الإسلامي وأن يظهر في التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والمزاولة المهنية للمحاسب.

وهذا الميثاق موجه إلى المحاسبين والمراجعين الداخلين العاملين في المؤسسة[1] وكذلك إلى المراجعين الخارجين الذي يقومون بمراجعة قوائمها المالي، وتنطبق أحكام هذا الميثاق بنفس القدر على هاتين الفئتين ما لم يبين خلاف ذلك صراحة، كذلك يعتبر المحاسب مسئولا عن التزام مساعديه ومرؤوسيه بأحكام الميثاق.

وإذا كانت هناك مواثيق لأخلاقيات المحاسب تفرض عليه واجبات والتزامات أخرى ولا تتعارض مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية فلا مانع من الالتزام بما جاء فيها بالإضافة إلى ما في هذا الميثاق.

أهداف الميثاق

يقدم هذا الميثاق إطارا لأخلاقيات المحاسب مستمدا أساسا من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، ليلتزم المحاسب به بدافع من عقيدته وامتثالا لأوامر الله تعالى واجتنابا لنواهيه،ثم من المبادئ الأخلاقية التي اشتملت عليها المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة مما لا يتعارض مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، ومن المأمول أن يؤدي التزام المحاسب بالمبادئ الأخلاقية الواردة في هذا الميثاق في أثناء مزاولته المهنة إلى تحقيق ما يلي:

---

(1) استخدمت كلمة (المؤسسة) اختصارا للمؤسسات المالية الإسلامية.

1- المساعدة على تنمية الوعي الأخلاقي لدى المحاسب، ومع التسليم بتوافر الالتزام الأخلاقي لديه فان هذا الميثاق يوجه انتباهه إلى القضايا المحيطة بمزاولته المهنة ويبصره بما يعتبر وما لا يعتبر سلوكا أخلاقيا مقبولا على أسس شرعية ومهنية.

2- تحقيق دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية مما يضفي عليها المصداقية لتأكيد الثقة في خدمات المحاسب المهنية، ويقوي الحماية للمؤسسة وللمتعاملين معها هيكل الميثاق.

يتكون هيكل هذا الميثاق من ثلاثة أقسام:

1- الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب.

2- المبادئ الأخلاقية للمحاسب.

3- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب.

ويبين القسم الأول الأسس الشرعية والأصول العقدية التي تبنى علها المبادئ الأخلاقية للمحاسب، يحتوي القسم الثاني على المبادئ العامة لأخلاقيات المحاسب المستمدة من الأسس الشرعية، مضافة إليها الأخلاقية المستمدة من الأسس المهنية التي لا تتعارض مع أحكام ومبادئ الشرعية الإسلامية.

أما القسم الثالث وهو القسم الإجرائي فيشمل قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن المبادئ الأخلاقية العامة المبينة في القسم الثاني، وهذه القواعد هي المرشدة والموجهة للمحاسب في أثناء أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، التي يستطيع بالرجوع إليها تلمس السلوك المقبول - شرعيا ومهنيا - فيما يعرض له من موافق ومشكلات تتضمن قضايا أخلاقية.

القسم الأول: الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب

إن الأخلاق جزء أساسي من الشريعة الإسلامية وقد رفع الإسلام مكانتها واعتبرها من مقاصد التشريع فقد جاء في الحديث: إنما بعثت لأتمم مكارم

الأخلاق[1]. ومع المعلوم أن أسس الأخلاق التي جاء بها الإسلام منها ما هو مأخوذ بالاعتبار في الفكر الإنساني أيضا، ومنها ما انفردت به الشرائع السماوية وبخاصة الإسلام الذي ختمت به الشرائع، ومن أهم الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب:

1- **الأمانة:** إن الإسلام دين يقدر" الأمانة" حق قدرها ويجعلها تحكم جميع التصرفات، كما يقدر" القوة"على أداء المهام، مما يوجب على المحاسب وغيره من يتحملون المسئولية، الاتصاف بالكفاية والأهلية، وقد جاء ذلك في قوله تعالى:" إن خير من استأجرت القوي الأمين [2]، وفي قول الرسول (صلى الله عليه وسلم) كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته [3]، وقوله: أد الأمانة إلى من ائتمنك [4].

ومن تعظيم شأن الأمانة اعتبار" الإسلام" نفسه أمانة في أعناق متتبعيه ن ويقضي ذلك أن يكونوا أمناء مع الله، ومع أنفسهم ومع مجتمعاتهم، وقد جاء ذلك مبنيا في قوله تعالى: (إنا عرضنا الأمانة على السماوات والأرض والجبال فأبين أن يحملنها أشفقن منها، وحملها الإنسان، انه كان ظلوما جهولا) [5].

2- **مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض:** عبر عن مبدأ الاستخلاف في قوله تعالى: إني جاعل في الأرض خليفة [6]، وقوله: وهو الذي جعلكم خلائف
﴿ إِنَّا عَرَضْنَا ٱلْأَمَانَةَ عَلَى ٱلسَّمَٰوَٰتِ وَٱلْأَرْضِ وَٱلْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَن يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا

---

(1) أحرج الحديث أحمد في مستنده والبيهقي ، والحاكم. قال والبيهقي: رواه أحمد رواة الصحيح (فيض القدير للمناوي 2/ 573).

(2) سورة القصص/ 26.

(3) أخرجه البخاري في صحيحة 3/ 115 ومسلم في صحيحة 6/ 8.

(4) أخرجه الطبراني في المعجمين الكبير والصغير وقال والبيهقي: رواته ثقات (فيض القدير للمناوي 1/ 223).

(5) سورة الأحزاب / 73.

(6) سورة البقرة / 30.

ٱلْإِنسَٰنُۖ إِنَّهُۥ كَانَ ظَلُومًا جَهُولًا ﴾ الأرض [1]، وقولـه: ﴿هُوَ أَنشَأَكُم مِّنَ ٱلْأَرْضِ وَٱسْتَعْمَرَكُمْ فِيهَا ﴾ [2] أي طلب منكم أعمار الأرض. وهذا الاستخلاف يقوم علـى أسـاس أن الملك المطلق لله تعالى، وان تملك الإنسان للمال ليس غاية، وإنما هـو وسـيلة لتوفير العيش الكريم له ولأسرته ومجتمعه، كما انه لابد مـن مراعـاة أوامـر الله تعالى ونواهيه في تملك المال والترف فيه. فالإنسان مسـئولا عـن مالـه مـن أيـن جمعه؟ وفيم أنفقه ؟ كما جاء في الحديث [3].

وقد جاءت الشريعة الإسلامية بمقاصـد كليـة منهـا "حفـظ المـال" بمعنـى عـدم إهداره فيما لا نفع فيه أو في المحرمات كالمعـاملات الربويـة أو تداولـه بالباطـل أو منـع الحقوق الواجبة فيه لله تعالى أو للعباد، وكل ما منع شرعا فانه يمتنع المعونة عليه بالكتابة والتوثيـق بـأي وسـيلة، لقولـه تعـالى: ﴿وَتَعَاوَنُوا۟ عَلَى ٱلْبِرِّ وَٱلتَّقْوَىٰ ۖ وَلَا تَعَاوَنُوا۟ عَلَى ٱلْإِثْمِ وَٱلْعُدْوَٰنِ ﴾[4]، وعلى المحاسب أن يستشعر هذا الأساس في مزاولته المهنة.

3- **الإخلاص**: وهو أن يقصد المحاسب بعمله طاعة الله تعالى نولا يستهدف الريـاء أو السمعة أو تلقي المدح من الآخرين، أو التفاخر والتباهي ، وينتج عن مراعاة الإخلاص أن لا يخضع المحاسب للمـؤثرات أو الضـغوط الخارجيـة، بـل يقـوم بعمله امتثالا للالتزام الديني، وأداء للواجب المهني.

وبذلك يتحول عمله الوظيفي والمهني الاعتيـادي إلى صـورة مـن صـور العبادة، لان من المبادئ الشرعية المقررة أن النية الصالحة تجعل العـادة عبـادة، وبذلك المحاسب الثواب من الله تعالى، مضافا إليه ما يحصـل عليـه مـن مقابـل

---

(1) سورة الأنعام / 165.

(2) سورة هود / 61.

(3) نصه "(لا تزول قدما عبد حتى يسال عن أربع: عن عمره فيم أفناه ن وعن علمه مـا فعـل فيـه ، وعن ماله من أين اكتسبه وفيم أنفقه ، وعن جسمه فيم أبلاه" أخرجـه الترمـذي ، وقـال حـديث حسن صحيح ، واقره المنذري (تحفة الاحوذي شرح الترمـذي 7/ 101 ، والترغيـب والترهيـب للمنذري 4/ 198).

(4) سورة المائدة / 2.

مادي عن جهده، وما يقع من ثناء تلقائي عليه دون أن يجعل ذلك هدفا يقتصر على الوصول إليه.

4- **التقوى**: وهي مخافة الله في السر والعلن، ويترتب عليها حماية الإنسان مما يعود عليه من العواقب السيئة نتيجة انحرافه عن الالتزام بالشريعة،ولا سيما في مجال المال الذي هو فتنة للإنسان، وتتحقق التقوى بامتثال أوامر الله تعالى واجتناب نواهيه، ومن مقتضى ذلك العمل الصالح والأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، وان يحمي الإنسان نفسه من الانحراف والرضا به والانسياق فيه.

وفي ذلك جاء قوله تعالى: ﴿يَٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ ٱتَّقُواْ ٱللَّهَ حَقَّ تُقَاتِهِۦ﴾[1]، وقوله: ﴿وَمَن يَتَّقِ ٱللَّهَ يَجۡعَل لَّهُۥ مَخۡرَجٗا ۝٢ وَيَرۡزُقۡهُ مِنۡ حَيۡثُ لَا يَحۡتَسِبُ﴾[2]، وقوله: ﴿وَٱلۡعَصۡرِ ۝١ إِنَّ ٱلۡإِنسَٰنَ لَفِي خُسۡرٍ ۝٢ إِلَّا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ وَعَمِلُواْ ٱلصَّٰلِحَٰتِ وَتَوَاصَوۡاْ بِٱلۡحَقِّ وَتَوَاصَوۡاْ بِٱلصَّبۡرِ ۝٣﴾[3]، وقوله: ﴿وَلۡتَكُن مِّنكُمۡ أُمَّةٞ يَدۡعُونَ إِلَى ٱلۡخَيۡرِ وَيَأۡمُرُونَ بِٱلۡمَعۡرُوفِ وَيَنۡهَوۡنَ عَنِ ٱلۡمُنكَرِۚ وَأُوْلَٰٓئِكَ هُمُ ٱلۡمُفۡلِحُونَ﴾[4]، وفي الحديث اتق الله حيثما كنت، واتبع السيئة الحسنة تمحها، وخالق الناس بخلق حسن [5] ، وعلى المحاسب إن يتقي الله تعالى في مزاولته المهنة.

5- **الإحسان أو إتقان العمل**: ينبغي للمحاسب أن لا يقتصر على أداء واجباته الوظيفية والمهنية بل عليه أن يعمل لبلوغ مرتبة الإحسان وإتقان العمل، وذلك بأدائه المهام المنوط به على أحسن وجه ممكن. ولا يتحقق ذلك إلا بالتأهيل العلمي والعملي والتفقه الديني للمحاسب وهو مطلب ديني في مجا عمله ن قال الله تعالى: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ يَأۡمُرُ بِٱلۡعَدۡلِ وَٱلۡإِحۡسَٰنِ وَإِيتَآيِٕ ذِي ٱلۡقُرۡبَىٰ﴾[6] وقال: ﴿وَأَحۡسِنُوٓاْۚ إِنَّ ٱللَّهَ يُحِبُّ

---

(1) سورة آل عمران / 102.

(2) سورة الطلاق / 2-3.

(3) سورة العصر.

(4) سورة آل عمران / 104.

(5) أخرجه الحاكم وصححه واقره الذهبي (فيض القدير للمناوي 1/ 121).

(6) سورة النحل / 90.

ٱلۡمُحۡسِنِينَ ﴾[1]، وقال رسول الله (صلى الله عليه وسلم): أن الله يحب أذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه[2]، وقال: أن الله كتب الإحسان على كل شيء[3].

6- **مراقبة الله تعالى:** وهي اعتقاد رقابة الله تعالى على جميع أفعال عباده وآخذ ذلك بالاعتبار في الكف عما لا يراه، وهذا يتطلب قيام المحاسب بما يجب عليه أو يطلب منه دون مراعاة رقابة الناس و رؤسائه عليه في تصرفاته، وهذه رقابة ذاتية لا يختلف أثرها بين وقت وآخر وشخص وغيره، وسواء كان قادرا على استفاء حقوقه أم غير قادر. قال الله تعالى: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ كَانَ عَلَيۡكُمۡ رَقِيبًا ﴾[4]، وقال أيضا: ﴿ أَفَمَنۡ هُوَ قَآئِمٌ عَلَىٰ كُلِّ نَفۡسِۭ بِمَا كَسَبَتۡ ﴾[5].

ومهما وجدت الرقابة الذاتية بباعث نفسي – كما هو مفترض في مواثيق الأخلاق المعاصرة للمحاسب – فإنها قد تضعف إلا إذا ارتبطت بالعقيدة والشعور برقابة من لا يخفى عليه شيء في السماوات ولا في الأرض: ﴿يَعۡلَمُ ٱلسِّرَّ وَأَخۡفَى ﴾[6].

7- **محاسبة الله تعالى للعباد:** وهي اعتقاد المحاسب أن الله تعالى رقيب على إعماله كلها وسوف يحاسبه يوم القيامة عن كل صغيرة وكبيرة فتخذ الحيطة من ذلك يتجنب ما يستوجب العقاب (المحاسبة الذاتية).

قال الله تعالى: ﴿ فَمَن يَعۡمَلۡ مِثۡقَالَ ذَرَّةٍ خَيۡرٗا يَرَهُۥ ۝٧ وَمَن يَعۡمَلۡ مِثۡقَالَ ذَرَّةٖ شَرّٗا يَرَهُۥ ۝٨ ﴾[7]، وقال أيضا: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ كَانَ عَلَىٰ كُلِّ شَيۡءٍ حَسِيبًا ﴾[8]، وقال: ﴿وَكَفَىٰ بِٱللَّهِ حَسِيبٗا ﴾[9]، وقال: ﴿إِنَّ ٱللَّهَ سَرِيعُ ٱلۡحِسَابِ ﴾[30]. ولذا

---

(1) سورة البقرة / 195.

(2) أخرجه البيهقي في "شعب الإيمان" وابن عساكر ، وأبو يعلى في مسنده ، قال المناوي فيه راو متكلم فيه (فيض القدير 2/ 287).

(3) أخرجه مسلم في صحيحة (6/ 72)

(4) سورة النساء / 1.

(5) سورة الرعد / 33.

(6) سورة طه / 7.

(7) سورة الزلزلة 7-8.

(8) سورة النساء / 86.

(9) سورة النساء / 6.

(10) سورة آل عمران / 199.

وجب على المحاسب أن يتذكر دائما انه مسئول أمام الله تعالى، ثم أمام مجتمعه، ومهنته ورؤسائه (بالنسبة للمحاسب الداخلي)، وعميله (بالنسبة للمراجع الخارجي) وأخيرا أمام نفسه.

لذلك على المحاسب أن يبادر إلى محاسبة نفسه في كل تصرفاته (المحاسبة الذاتية) ومن أقوال عمر بن الخطاب (رضي الله عنه): حاسبوا أنفسكم قبل أن تحاسبوا فانه أهون لحسابكم، وزنوا أنفسكم قبل أن توزنوا [(1)] ولا جدوى من المحاسبة الذاتية ما لم تكن مرتبطة بعقيدة الإيمان باليوم الأخر والحساب على الإعمال والثواب والعقاب.

القسم الثاني: المبادئ الأخلاقية للمحاسب

استنادا إلى الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب والى المبادئ التي وردت في مواثيق أخلاقيات المحاسب الأخرى التي لا تخالف أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية تستخلص المبادئ التالية لأخلاقيات المحاسب التي تحكم أداءه ومزاولته الوظيفية والمهنية:

1- **الثقة:** ينبغي للمحاسب أن يكون موثوقا به، أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة، والصدق، والأمانة، والاستقامة، والمحافظة على سرية معلومات مؤسسته (بالنسبة للمحاسب الداخلي) أو عملية (بالنسبة للمراجع الخارجي)، وألا يعمد إلى عرض المعلومات على غير حقيقتها.

2- **المشروعية:** على المحاسب أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء إحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.

---

(1) اخرجه احمد في الزهد ، ابن عساكر. وأبو نعيم في الحلة ، وابن أبي الدنيا في محاسبة النفس ، (الجامع الكبير للسيوطي 1/ 1159) وأورده الترمذي عن التابعي ميمون بن مهران بلفظ " لا يكون العبد تقيا حتى يحاب نفسه كما يحاسب شريكه (سنن الترمذي 2/ 75).

3- **الموضوعية:** ينبغي للمحاسب أن يكون عادلا متجردا ومحايدا غير متحيز، وان يتجنب وضع نفسه في موقف تعارض مصلحته مع مصالح من يقدم لهم الخدمة، وان يكون مستقلا - في المظهر والمخبر- وألا ينقاد لتأثير الآخرين عند تكوينه لأحكامه المهنية وتأديته لواجباته الوظيفية والمهنية.

4- **الكفاية المهنية وإتقان العمل:** ينبغي للمحاسب أن يكون أهلا لكل ما يقوم به من مهام، وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان، وألا يدخر جهدا في سبيل وفائه بمسئولياته تجاه ربه ومجتمعه ومهنته ورؤسائه وعميله ونفسه.

5- **السلوك الإيماني:** يجب أن تتسق سلوكيات وتصرفات المحاسب مع القيم الإيمانية المستمدة من إحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.

6- **السلوك المهني والمعايير الفنية:** يجب على المحاسب أن يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني الواردة في القسم الثالث، وان يلتزم في أدائه لواجباته المهنية بمعايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

ويتبين مما سبق أن مبادئ أخلاقيات المحاسب في هذا الميثاق منها ما له أصول مشتركة من الأسس الشرعية والأسس المهنية الوضعية مثل: الثقة، والموضوعية، والكفاية المهنية واتقان العمل؛ ومنها ما يستند إلى الأسس المهنية التي لا تتعارض مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية مثل مبدآ السلوك المهني والمعايير الفنية.

القسم الثالث: قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب

تستخلص قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب من المبادئ الأخلاقية التي وردت في القسم الثاني، وتعتبر هذه القواعد الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي للمحاسب في أثناء أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية. وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب مبوبة طبقا للمبادئ الأخلاقية التي انبثقت القواعد عنها.

1- **قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن مبدأ الثقة:** على المحاسب إن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية بأعلى مستوى من الثقة والنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة، ولكي يتحقق ذلك فان المحاسب مسئول عن:

1/ 1عرض وتقديم المعلومات والإحكام والآراء المهنية بأمانة وصدق وشفافية كافية، سواء كان المضمون ايجابيا أو سلبيا.

1/ 2 المحافظة على سرية المعلومات التي يتاح له الاطلاع عليها في إثناء تأديته واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وعدم الكشف عن هذه المعلومات إلا في حدود متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة(التدقيق) للمؤسسات المالية الإسلامية أو تنفيذا لمتطلبات قانونية.

1/ 3 تجنب استغلال المعلومات الخاصة بالمؤسسة (بالنسبة للمحاسب الداخلي) أو بالعميل (بالنسبة للمراجع الخارجي) مما يتاح الاطلاع عليه في إثناء تأدية الواجبات والخدمات الوظيفية والمهنية من اجل نفع شخصي أو لمصلحة الغير.

1/ 4 الامتناع عن أي سلوك أو تصرفات تعدد بشكل صريح أو مستتر تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة (بالنسبة للمحاسب الداخلي).

2- **قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن مبدأ المشروعة:** المحاسب مسئول عن التحقق من مشروعية كل ما يتعلق بأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وان يتذكر دائما أدائه لهذه الواجبات والخدمات انه مسئول أمام الله تعالى، ثم إمام مجتمعه ورؤسائه وعميله ونفسه. ويشق من هذا المبدأ قواعد السلوك الآتية:

2/ 1 على المحاسب أن يفي بمسئوليته أمام الله تعالى على الوجه الأكمل مقدما ذلك على آية مسئوليات، موقنا أن الوفاء بمسئوليته أمام الله تعالى كفيل بتحقيق مسئولياته الأخرى في الوقت ذاته.

2/ 2 المحاسب مسئول عن الإلمام بأحكام، ومبادئ الشريعة الإسلامية التي تتعلق بفقه المعاملات المالية. وعلى الجهات المنوط بها تأهيل المحاسب أن تضمن المناهج القدر الكافي له من فقه المعاملات المالية.

2/ 3 المحاسب مسئول عن التثبت من مشروعية الأعمال التي يتولى المحاسبة عنها أو مراجعتها في ضوء إحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية حسبما تقرره هيئة الرقابة الشرعية للمؤسسة؛ وان يتحرى الالتزام بها في كل ما يصدر عنه من أفعال وأقوال وهو بصدد تأديته لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.

2/ 4 المحاسب مسئول عن الالتزام بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية حسبما تقرر هيئة الرقابة الشرعية للمؤسسة، باعتبار الشريعة الإسلامية هي المرجع المعتمد في الحكم على مشروعية المعاملات والأفعال والسلوكيات المتصلة بأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وان يعتبر كل ما يخالفها غير مشروع حي وان لم يكن مخالفا لإحكام القوانين الوضعية أو الأعراف المهنية السائدة.

3- **قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن مبدأ الموضوعية:** المحاسب مسئول عن حماية استقلاليته في الظاهر والباطن فلا يضع نفسه في مواقف قد تؤثر على حياده أو قد تدفعه إلى التحيز أو البعد عن العدل أو الوقوع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني، وعليه ألا يقدم أي معلومات على غير حقيقتها. وبناء على هذا فان على المحاسب:

3/ 1 عدم قبول آية عطايا أو هبات أو خدمات تقدم له مما قد ينتقص من الخدمة مثل وجود علاقات عائلية أو شخصية مع العميل مما قد يهدد موضوعيته واستقلاليته.

3/ 2 تجنب ما يضعه في موقف تعارض مصالحة مع مصالح من يقدم لهم الخدمة مثل وجود علاقات عائلية أو شخصية مع العميل مما قد يهدد موضوعيته واستقلاله.

3/ 3 عدم وضع نفسه في مواقف تهدد استقلاليته – في الظاهر أو الباطن – كان يتملك في المؤسسة التي يراجع قوائمها المالية اسمها ذات تأثير، أو أن تكون له مصالح مالية أخرى مع مؤسسة العميل أو مع مؤسسات أخرى لها علاقة بمؤسسة العميل.

3/ 4 عدم تقديمه خدمات مهنية أخرى للعميل تهدد موضوعيته في تأدية واجباته المهنية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية لمؤسسة العميل.

3/ 5 عدم توقف إتعابه ومكافأته في أداء المراجعة على تحقيق نتيجة معينة للفح (مثل التوصل إلى رقم ربح معين وتحديد الأتعاب بنسبة من رقم الربح) لان ذلك يهدد استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته في أداء واجباته وخدماته المهنية.

4- قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن مبدأ الكفاية المهنية وإتقان العمل:
المحاسب ملتزم أمام الله تعالى، ثم أمام مجتمعه ومهنته ورؤسائه وعميله ونفسه بان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية بأعلى مستويات الكفاية والإتقان، ولكي يتحقق ذلك فان على المحاسب:

1/4 اكتساب مستوى رفيع من التأهيل العلمي والعملي والتفقه الديني في المعاملات المالية والخبرة المهنية والمحافظة على ذلك المستوى من خلال التأهيل والتدريب الجيد، والتنمية المتواصلة لمعارفه لمعايير المحاسبة والمراجعة التي تصدر حديثا.

2/4 عدم قبول القيام بأية أعمال آو واجبات وظيفية آو مهنية إلا إذا توافرت لديه القدرة التامة على أدائها بالمستوى الملائم من الكفاية والإتقان، أو إذا أمكنه الحصول على المشورة والخبرة الفنية الملائمة التي تمكنه من أداء مت يناط به واجبات وإعمال بكفاية عالية.

3/4 تأدية الواجبات والخدمات الوظيفية والمهنية بإتقان، بما يتفق مع أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية المحلية منها والدولية التي لا تخالف أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.

4/4 وضع خطة متكاملة لكيفية أداء الواجبات والخدمات الوظيفية والمهنية وتصميم نظام لرقابة جودة إعمال المساعدين والمرؤوسين.

5/4 مراعاة اكتمال ووضوح التقارير التي يعدها المحاسب الداخلي وتأييدها بالتحليل الملائم للمعلومات التي تتصف بالدقة والموثوقية الكافية.

5- قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة عن مبدأ السلوك الإيماني: ينبغي للمحاسب مراعاة توافق سلوكه وتصرفاته – في إثناء تأديته لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية – مع القيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية ، وبصفة خاصة على المحاسب أن يراعي في سلوكه وتصرفاته ما يلي:

5/ 1 استشعار مراقبة الله تعالى (المراقبة الذاتية).

5/ 2 استشعار الحساب الأخروي أمام الله يوم القيامة (المحاسبة الذاتية).

5/ 3 الإخلاص في العمل ابتغاء مرضاة الله دون تأثر بالضغوط المختلفة.

5/ 4 الوفاء بالعهود والعقود، وهذا أصل في جميع التصرفات والمعاملات.

5/ 5 التعاون مع الآخرين للتمكن من أداء الواجبات والخدمات الوظيفية والمهنية بكفاية ويسر.

5/ 6 المحبة والإخوة في الله لتحقيق التعاون والثقة بين المحاسب ومن يتعامل معه.

5/ 7 السماحة والرفق في التعامل، والحلم والأناة في معالجة الأمور وحل المشكلات التي تقع عند الممارسة

5/ 8 أن تتحقق فيه القدوة الحسنة لمساعدين والمرؤوسين.

6- قواعد السلوك الأخلاقي المنبثقة من مبدأ السلوك المهني والمعايير الفنية: يتطلب السلوك المهني الالتزام بمعايير أخلاقية عالية وبالمعايير الفنية وبخاصة معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، عند تأدية المحاسب لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وتفي هذا الصدد فانه ينبغي على المراجع الخارجي مراعاة ما يلي:

6/ 1 الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

6/ 2 العناية التامة في أداء الأعمال، والواجبات، والخدمات الوظيفية والمهنية.

6/ 3 عدم القيام في أثناء تأدية الواجبات الوظيفية والمهنية بأية أعمال أو أنشطة قد تنتقص من أمانته أو موضوعيته أو استقلاليته في أداء هذه الواجبات والخدمات، وعدم القيام بأي تصرف أو سلوك شخصي يسيء إلى سمعة مهنته أو يهدد الثقة بها.

6/ 4 في حالة مراجع خارجي محل مراجع خراجي أخر فان على المراجع الخارجي الجديد الاستعلام من المراجع الخارجي الحالي عن أسباب تغييره، وإلا يقبل الارتباط إلا إذا كانت أسباب التغيير مقبولة ولا ترجع إلى رفض المراجع الخارجي الحالي مخالفة أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وفي جميع الأحوال

ينبغي على المراجع الخارجي الجديد أن يحيط بالسرية التامة ما يحصل عليه من معلومات في هذا الصدد.

وبناء على هذا يطلب من المحاسب مراعاة ما يلي:

(أ) عدم الإعلان عن الخدمات المهنية أو الترويج لها بطريقة لا تليق بالمهنة أو تجافي الذوق السليم.

(ب)عدم اللجوء إلى الخداع، أو التضليل أو الادعاء فيما يتعلق بالخدمات المهنية الممكن تقديمها، أو فيما يتعلق بالتأهيل والخبرة الفنية المكتسبة.

(ج) الامتناع عن دفع آية مبالغ أو عمولات نظير الحصول على ارتباط مراجعة جديدة أو ترشيح مراجع خارجي أخر لمراجعة احد العملاء.

*** مؤيدات الالتزام بميثاق أخلاقيات المحاسب.**

*** العقوبات التعزيزية التي تضعها الجهات ذات العلاقة.**

يجب تطبيق هذا الميثاق على الفترات المالية التي تبدأ اعتبارا من 1 محرم 1420 هـ أو 1 / 1/ 1999 م.

2/7 قائمة بأهم مصطلحات أخلاقيات مهنة المحاسبة*

البيانات المالية	Financial Statements
بيان المركز المالي وبيان الدخل أو حساب الأربح والخسائر وبيان التغيرات في المركز المالي (والذي قد يُعْرضُ بطرق شتى، ومثال ذلك أن يظهر كبيان للتدفقات النقدية أو بيان لتدفقات الأموال) وبيانات أخرى وإيضاحات وكجزء من البيانات المالية.	
الاستقلالية	Independence
(أ) استقلال الفكر: الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني. (ب)استقلال المظهر: تجنب الحقائق والظروف الهامة جدا بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع، يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة، بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لشركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد.	
عميل التأكيد	Assurance Client
الطرف المسئول الذي يكون الشخص (الأشخاص): (1) المسئول عن موضوع البحث في عملية إعداد تقارير مباشرة.	

* IFAC, IAASB, (2010), Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, International Federation of Accountants, USA.

(2) المسئول عن المعلومات المتعلقة بالموضوع ويمكن أن يكون مسؤولاً عن موضوع البحث في عملية قائمة على أساس التوكيد.	
عملية التأكيد	**Assurance Engagement**
عملية يبدي فها المحاسب المهني في الممارسة العامة نتيجة مصممة لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الطرف المسئول حول حصيلة تقييم أو قياس موضوع بحث معين وفق معايير محددة.	
شريك العملية	**Engagement Partner**
الشريك أو الشخص الآخر في الشركة المسئول عن العملية وأدائها، وعن التقرير الصادر بالنيابة عن الشركة، والذي حيثما يُطلب منه تكون لديه السلطات الملائمة من هيئة مهنية أو قانونية أو تنظيمية	
فريق العملية	**Assurance Team**
كافة الموظفين الذين يقومون بأداء عملية ما، بما في ذلك أي خبراء تعاقدت معهم الشركة فيما يتعلق بتلك العملية.	
عملية تدقيق	**Audit Client**
عملية تأكيد معقولة يبدي فيها المحاسب المهني في الممارسة العامة رأيه حول ما إذا يتم إعداد البيانات المالية في كافة الجوانب المادية وفقاً لإطار محدد في إعداد التقارير المالية، مثل العملية التي يتم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ويشمل التدقيق القانوني الذي هو عبارة عن تدقيق بيانات مالية تقتضيها إحدى التشريعات أو غيرها من الأنظمة، وتشمل: منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف، و منشأة مُسَيطرُ عليها من قبل هذه الأطراف.	

عميل تدقيق	**Audit Engagement**
منشأة تقوم شركة معينة فيما يتعلق بها بتنفيذ عملية تدقيق بيانات مالية، وفي حال كان العميل منشأة مدرجة، فإن عميل تدقيق البيانات المالية يشمل دائماً منشآته ذات العلاقة.	
فريق التأكيد	**Assurance Team**
كافة أعضاء فريق عملية التأكيد؛ وجميع الآخرين العاملين في شركة ما ويمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية التأكيد، بما في ذلك: (1) أولئك الذين يوصون بتعويض الإدارة أو يمارسون الإشراف المباشر عليها أو يمارسون إشرافا آخر على شريك عملية التأكيد فيما يتعلق بأداء عملية التأكيد، ولأغراض عملية تدقيق البيانات المالية، تتضمن هذه الفئة أولئك الذين يشغلون مستويات عليا متعاقبة تتجاوز شريك العملية الرئيسي وصولا إلى المدير التنفيذي للشركة. (2) أولئك الذين يقدمون المشورة فيما يخص أموراً أو معاملات أو أحداث فنية أو صناعية محددة لعملية التأكيد. (3) أولئك الذين يمارسون رقابة على جودة عملية التأكيد، بما في ذلك أولئك الذين يقومون بمراجعة رقابة جودة عملية التأكيد. وبالنسبة لعميل تدقيق البيانات المالية كافة أولئك العاملين في شركة ضمن المجموعة ممن يمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية تدقيق البيانات المالية.	
الخدمات المهنية	**Professional Services**
الخدمات التي تتطلب مهارات محاسبة أو مهارات ذات علاقة يؤديها محاسب مهني بما في ذلك خدمات المحاسبة والتدقيق والضريبة والاستشارات الإدارية والإدارة المالية.	

المكتب	**Office**
عبارة عن مجموعة فرعية مميزة، سواء كانت منظمة على أساس خطوط جغرافية أو خطوط الممارسة.	
المحاسب المهني	**Professional Accountant**
فرد عضو في إحدى الهيئات العضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين.	
المحاسب المهني في الأعمال	**Professional Accountant in Business**
محاسب مهني يتم تعيينه أو إشراكه بصفة تنفيذية أو غير تنفيذية في مجالات مثل التجارة أو الصناعة أو الخدمات أو القطاع العام أو التعليم أو القطاع غير الربحي أو الهيئات التنظيمية أو المهنية، أو محاسب مهني يتم التعاقد معه من قبل تلك المنشآت.	
المحاسب المهني في الممارسة العامة	**Professional Accountant in Public Practice**
محاسب مهني، بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي - على سبيل المثال التدقيق أو الضريبة أو الاستشارات - يعمل في شركة تقدم الخدمات المهنية، ويُستخدم هذا المصطلح أيضاً للإشارة إلى شركة من المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.	
المحاسب الحالي	**Existing Accountant**
هو المحاسب المهني في القطاع العام والذي يقوم حالياً بالتدقيق أو أعمال المحاسبة أو الضرائب أو تقديم الاستشارة أو أية خدمات مهنية مشابهة لعميل معين.	
شركة	**Firm**
(1) ممارس منفرد أو شراكة أو شركة من المحاسبين المهنيين.	

(2) منشأة تسيطر على هذه الأطراف من خلال ملكية أو إدارة أو وسائل أخرى. (3) منشأة مسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال ملكية أو إدارة أو وسائل أخرى.	
شركة مدرجة	**Listed Entity**
شركة تُعرَض أو تُدرَج حصصها أو أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف بها أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق بورصة معترف بها أو هيئة مماثلة أخرى.	
شبكة	**Network**
هيكل كبير: (1) يهدف إلى التعاون؛ و(2) يتضح أنه يهدف إلى مشاركة الربح أو التكلفة أو المشاركة في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة لضبط الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء هام من الموارد المهنية.	
شركة ضمن الشبكة	**Network Firm**
شركة أو منشأة تنتمي إلى شبكة معينة.	
المنشأة ذات العلاقة	**Related Entity**
المنشأة التي يكون لها أي من العلاقات التالية مع العميل: (1) تتمتع بسيطرة مباشرة أو غير مباشرة على العميل شريطة أن يكون العميل ذو أهمية بالنسبة لها. (2) تمتلك مصلحة مالية مباشرة لدى العميل شريطة أن يكون لتلك المنشأة تأثير هام على العميل وأن تكون المصلحة ذات أهمية لها.(3) تخضع لسيطرة مباشرة أو غير مباشرة من قبل العميل.	

(4) يكون فيها لدى العميل، أو أي منشأة ترتبط بالعميل الوارد في النقطة (3) أعلاه، مصلحة مالية مباشرة تمنحه تأثيراً كبيراً عليها، وتكون المصلحة ذات أهمية للعميل والمنشأة المرتبطة به في النقطة (3).(5) تخضع لسيطرة مشتركة مع العميل (المشار إليه بـ "منشأة شقيقة") شريطة أن تكون المنشأة الشقيقة والعميل ذوا أهمية للمنشأة التي تسيطر على كل منهما.	
مدير أو مسئول	**Director or Officer**
أولئك المكلفون بتنفيذ الحوكمة في منشأة ما، بغض النظر عن ألقابهم التي قد تتنوع من بلد إلى آخر.	
المصلحة المالية	**Financial Interest**
عبارة عن مصلحة في حقوق ملكية أو ورقة مالية أو سند دين غير مضمون أو قرض أو أداة دين أخرى للمنشأة، بما في ذلك الحقوق والالتزامات لاستملاك مثل هذه المصلحة والمشتقات المرتبطة مباشرة بهذه المصلحة.	
مصلحة مالية مباشرة	**Direct Financial Interest**
المصلحة المالية التي يملكها بشكل مباشر فرد أو منشأة وتخضع لسيطرة إحداهما (بما في ذلك تلك التي تتم إدارتها على أساس تقدير الآخرين)؛ أو المملوكة على نحو انتفاعي من خلال أدوات استثمار جماعي أو ممتلكات أو صندوق ائتمان أو وسيلة أخرى تخضع لسيطرة الفرد أو المنشأة.	
مصلحة مالية غير مباشرة	**Indirect Financial Interest**
عبارة عن مصلحة مالية ممتلكة على نحو انتفاعي من خلال أدوات استثمار جماعي أو ممتلكات أو صندوق ائتمان أو وسيلة أخرى لا تخضع لسيطرة الفرد أو المنشأة.	

العائلة القريبة	**Close Family**
أحد الوالدين، أو طفل، أو أخ أو أخت، لا يكون من أفراد العائلة المباشرين (الحالية).	
العائلة المباشرة (الحالية)	**Immediate Family**
أحد الزوجين (أو ما يماثله) أو شخص معال.	
الإعلان	**Advertising**
توصيل المعلومات إلى الجمهور فيما يتعلق بخدمات أو مهارات يقدمها المحاسبون المهنيون في القطاع العام بغرض استقطاب أعمال مهنية.	
أتعاب مشروطة	**Contingent Fee**
تكاليف يتم حسابها على أساس محدد مسبقا تتعلق بحصيلة أو نتيجة معاملة ما أو نتيجة عمل منجز. ولا تعتبر التكاليف التي تحددها إحدى المحاكم أو غيرها من السلطات العامة تكاليف مشروطة.	
مراجعة رقابة جودة العملية	**Engagement Quality Control Review**
عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي، قبل إصدار التقرير، للأحكام الهامة التي يخرج بها فريق العملية والنتائج التي يتوصلون إليها في صياغة التقرير.	
منشأة المصلحة العامة	**Public Interest Entity**
منشأة مدرجة، ومنشأة يعرفها النظام أو التشريع على أنه منشأة مصلحة عامة، ويقتضي النظام أو التشريع إجراء التدقيق لها بما يتماشى مع متطلبات الإستقلالية نفسها التي تنطبق على تدقيق المنشآت المدرجة. ويمكن أن يقوم مشرع معني، بما في ذلك مشرعي التدقيق بصياغة النظام.	

فريق المراجعة	Review Team

كافة أعضاء فريق عملية المراجعة؛ وجميع الآخرين العاملين في شركة ما ويمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية المراجعة، بما في ذلك:

* أولئك الذين يوصون بتعويض الإدارة أو يمارسون الإشراف المباشر عليها أو يمارسون إشرافاً آخر على شريك عملية التأكيد فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة.
* أولئك الذين يشغلون مستويات عليا متعاقبة تتجاوز شريك العملية الرئيسي وصولا إلى المدير التنفيذي للشركة.
* أولئك الذين يقدمون المشورة فيما يخص أموراً أو معاملات أو أحداث فنية أو صناعية محددة لعملية المراجعة.
* أولئك الذين يمارسون رقابة على جودة العملية، بما في ذلك أولئك الذين يقومون بمراجعة رقابة جودة العملية.
* وكافة أولئك العاملين في شركة ضمن المجموعة ممن يمكنهم التأثير مباشرة على نتائج عملية المراجعة.

عملية المراجعة	Review Engagement

عملية تأكيد، تجرى وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة أو ما يعادلها، يبدي فها المحاسب المهني في القطاع العام استنتاجا حول ما إذا تناهى إلى علم المحاسب، على أساس الإجراءات التي لا توفر كافة البراهين المطلوبة في التدقيق، أي أمر يمكن أن يؤدي إلى اعتقاد المحاسب بأن البيانات المالية لم تعد، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

البيانات المالية لغرض خاص	**Special Purpose Financial Statements**
البيانات المالية التي يتم إعدادها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والمصممة لتلبية حاجات معلومات مالية لمستخدمين محددين.	
أولئك المكلفون بالتحكم	**Those Charged With Governance**
الأشخاص المسئولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والإلتزامات المتعلقة بمحاسبة المنشأة. ويشمل هذا الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.	
عميل المراجعة	**Review Client**
منشأة تقوم شركة معينة بعملية مراجعة لها.	
شريك التدقيق الرئيسي	**Key Audit Partner**
شريك العملية والفرد المسؤول عن مراجعة رقابة جودة العملية وشركاء التدقيق الآخرين، إن وجدوا، في فريق العملية الذين يتخذون القرارات أو الأحكام الرئيسية حول المسائل الهامة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها، واعتمادا على الظروف ودور الأفراد في التدقيق، يمكن أن يشمل "شركاء التدقيق الآخرون" مثلاً شركاء التدقيق المسؤولين عن الشركات التابعة أو الأقسام الهامة.	
المعلومات المالية التاريخية	**Historical Financial Information**
المعلومات المعبر عنها بمصطلحات مالية فيما تعلق بمنشأة معينة، وهي مستقاة بشكل أساسي من انظم المحاسبة في المنشأة، حول أحداث اقتصادية حدثت في فترات سابقة أو ظروف أو أوضاع اقتصادية في مرحلة زمنية سابقة.	

البيانات المالية التي تعبر الشركة عن رأيها فيها	**Financial Statements on Which the Firm Will Express an Opinion**
في حالة المنشاة المنفردة، هي البيانات المالية لتلك المنشأة. وفي حالة البيانات المالية الموحدة، والتي يشار إليها أيضاً إلى ببيانات المجموعة المالية.	
الخبير الخارجي	**External expert**
فرد (ليس أحد الشركاء أو الموظفين المهنيين، بما فيهم الموظفون المؤقتين، التابعيين للشركة أو الشركة ضمن مجموعة) أو مؤسسة تمتلك مهارات ومعرفة وخبرة في حقل معين عدا المحاسبة أو التدقيق، والتي يستخدم عملها في هذا الحقل لمساعدة المحاسب المهني في الحصول على البراهين الملائمة والكافية.	
المستوى المقبول	**Acceptable Level**
مستوى من المرجح أن يستنتج فيه طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد تقدير كافة الظروف والحقائق المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أن الإلتزام بالمبادئ الأساسية لم يضعف.	

مراجع الكتاب

- المراجع العربية
- المراجع الأجنبية

8

مراجع الكتاب

المراجع العربية:

- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2009)، **إصدارات معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة**، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة 2008**، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة 2008**، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة2007**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2006)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة2006**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2005)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة2004**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2005)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة2004**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2005)، **إصدارات معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة2003**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2003)، **دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2001، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1998)، **المعايير الدولية للمراجعة**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية

- IFAC, IAASB, (2010), **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants,** International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2008), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** Part, 1, International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2007), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, International Federation of Accountants, USA.

- IFAC, IAASB, (2006), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2005), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2004), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2003), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**, International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (2002), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements,** International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, (2001), **Handbook, Code of Ethics for Professional Accountants**, International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, IAASB, (1998), **Handbook, , Code of Ethics for Professional Accountants**, International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, (1996), Handbook, **Code of Ethics for Professional Accountants**, International Federation of Accountants, USA.
- OECD, (2004), **OECD Principles of Corporate Governance 2004**, Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd/daf/corporate/principles, OECD Publications, France.

-OECD, (1999), **OECD Principles of Corporate Governance 1999**, Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd/daf/corporate/principles, OECD Publications, France.

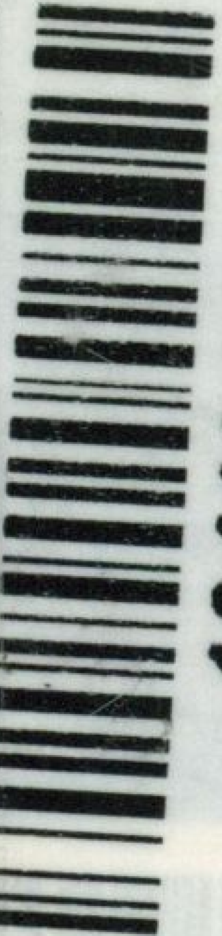


الكتاب والكاتب

أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي

الكتاب... منذ العقد الحالي بات العلماء والعامة من أفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الأخلاقيات المهنية وخاصة أخلاقيات مهنة المحاسبة لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي. ونظراً للعلاقة الوثيقة بين مبادئ التحكم المؤسسي (الحوكمة - الحاكمية - الحكم الرشيد) ومبادئ وقواعد الأخلاق القانونية والمهنية. حيث ركزت كل المبادئ الرئيسة الستة والمبادئ العامة والفرعية على المسؤوليات من ناحية وعلى أهمية وجود ميثاق أخلاقي والالتزام به من قبل الشركات ومجالس الإدارات واللجان والإدارات والموظفين والمهنيين وخاصة المدقق الخارجي. ولعل أهم ما تم التركيز عليه بالنسبة للمدقق الخارجي موضوع الاستقلالية حيث أن الهدف الرئيسي لهذه المبادئ هو تحقيق الاستقرار المالي. لذلك. كان هذا الكتاب التعليمي" وموضوعة " أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي" والذي أراه " فكرة جديدة لمكافحة الفساد في ظل المتغيرات العالمية وخدمة الكثير من الباحثين والطلاب والمحاسبين والمدراء الماليين ورجال الأعمال وإدارات الشركات. والحكومات في وطني العربي الكبير.

الكاتب... مواليد 1961/12/8 - جمهورية مصر العربية/ بورسعيد- رقي الى رتبة الأستاذ عام 2009 - الأستاذ المشارك عام 2003 - وحاصل على درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة عام 1995 - الماجستير في المحاسبة عام 1991 - دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة عام 1987- البكالوريوس في المحاسبة عام 1983. للكاتب بحوث(35) منشورة ومقبولة للنشر في المجلات العالمية والمحلية والمقالات المتخصصة والمشاركات في المؤتمرات والندوات في مجال المحاسبة والتدقيق. كما له العديد من المؤلفات (45) في مجالات المحاسبة المالية والتكاليف والإدارية والتدقيق والتأكيد والبحث العلمي. فضلاً عن موسوعة(10 كتب) في تطور المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الأخرى.





دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع
المملكة الأردنية الهاشمية - عمّان - شارع الملك حسين
مجمع الفحيص التجاري - هاتف : 4611169 6 962+
تلفاكس 4612190 6 962+ ص.ب 922762 عمّان 11192 الأردن
Safa@darsafa.info Safa@darsafa1.net Safa@darsafa.net


دار صفاء للنشر والتوزيع


دار صفاء للنشر

9 789957 249564